Ediția a II-a
revizuită
și
adăugită

BAZELE CONTABILITĂȚII

FUNDAMENTE ȘI PREMISE

PENTRU UN RAȚIONAMENT PROFESIONAL AUTENTIC

ADELA DEACONU (coord.)

BAZELE CONTABILITĂȚII

FUNDAMENTE ȘI PREMISE PENTRU UN RAȚIONAMENT PROFESIONAL AUTENTIC

Ediția a II-a revizuită și adăugită

Coordonator:

ADELA DEACONU

Colectivul de autori:

CARMEN GIORGIANA BONACI | VASILE CARDOȘ
IOANA CIURDAȘ | ANDREEA CÎRSTEA
ALINA BEATTRICE CUZDRIOREAN-VLADU
ADELA DEACONU | CRINA IOANA FILIP
NICOLETA MARIA IENCIU | RĂZVAN VALENTIN MUSTAȚĂ
ANTONIA PUȘCAȘ

PRESA UNIVERSITARĂ CLUJEANĂ

2022

Scanned with OKEN Scanner

Referenţi ştiinţifici:

Conf. univ. dr. *Cristina Silvia Nistor*

Prof. univ. dr. *Gheorghe Cosmin Silaghi*

Grafica coperta: Dana Mastan

Imagine stoc: VectorStock

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României

Bazele contabilităţii : fundamente şi premise pentru un rationament profesional autentic / Filip Crina Ioana, Cuzdriorean-Vladu Alina Beattrice, Cîrstea Andreea, ... ; coord.: Deaconu Adela. - Ed. a 2-a, rev. şi adăug.. - Cluj-Napoca: Presa Universitară Clujeană, 2022.

Conţine bibliografie; ISBN 978-606-37-1414-6

I. Filip, Crina Ioana
II. Cuzdriorean-Vladu, Alina Beattrice
III. Cîrstea, Andreea
IV. Deaconu, Adela (coord.)

657

© 2022 Coordonatorul volumului. Toate drepturile rezervate. Reproducerea integrală sau parţială a textului, prin orice mijloace, fără acordul coordonatorului, este interzisă şi se pedepseşte conform legii.

Universitatea Babeş-Bolyai
Presa Universitară Clujeană
Director: Codruţa Săcelean
Str. Hasdeu nr. 51
400371 Cluj-Napoca, România
Tel./Fax: (+40)-264-597.401
E-mail: editura@ubbcluj.ro
http://www.editura.ubbcluj.ro/

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

CONTRIBUȚIA AUTORILOR PE CAPITOLE 9

PREFAȚĂ 11

PENTRU O MAI BUNĂ ANALIZĂ A CĂRȚII: CE SEMNIFICAȚIE AU MACHETELE? 13

CAPITOLUL 1.
INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE 15

A. OBIECTIVELE CAPITOLULUI 16
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE CAPITOLULUI 16
C. CONȚINUTUL CAPITOLULUI 17

1.1. Abordarea conceptuală a contabilității din perspectivă istorică 17

1.2. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală 20

1.3. Contabilitatea – limbaj de comunicare în mediul economic 25

1.4. Particularitățile și funcțiile contabilității 29

D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 31
E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 32

CAPITOLUL 2.
OBIECTUL CONTABILITĂȚII 33

A. OBIECTIVELE CAPITOLULUI 34
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE CAPITOLULUI 34
C. CONȚINUTUL CAPITOLULUI 35

2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității 35
2.1.1. Concepția juridică 35

2.1.2. Concepția financiară 37
2.1.3. Concepția economică 39
2.2. Elementele patrimoniale și de rezultate ale Situațiilor financiare 40
2.2.1. Activele 41
2.2.2. Pasivele (Capitalurile proprii și Datoriile) 50
2.2.3. Cheltuielile, veniturile și rezultatele 56
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 61
E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 64

CAPITOLUL 3.
METODA CONTABILITĂȚII 65
A. OBIECTIVELE CAPITOLULUI 66
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE CAPITOLULUI 66
C. CONȚINUTUL CAPITOLULUI 66
3.1. Partida dublă și principiile fundamentale ale contabilității. Prezentare generală ... 66
3.2. Principiile normative ale contabilității 69
3.3. Procedeele și instrumentele contabilității. Prezentare generală 74
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 78

CAPITOLUL 4.
PROCEDEE CONTABILE PREMERGĂTOARE ÎNREGISTRĂRII ÎN CONTURI 81
4.1. Documentarea 82
A. OBIECTIVELE SUBCAPITOLULUI 82
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE SUBCAPITOLULUI 82
C. CONȚINUTUL SUBCAPITOLULUI 82
4.1.1. Conținutul, clasificarea și funcțiile documentelor economice 82
4.1.2. Întocmirea, verificarea, corectarea și păstrarea documentelor economice 85
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 92
4.2. Evaluarea contabilă. Costul istoric 94
A. OBIECTIVELE SUBCAPITOLULUI 94
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE SUBCAPITOLULUI 94
C. CONȚINUTUL SUBCAPITOLULUI 95
4.2.1. Recunoașterea și evaluarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor 95
4.2.2. Bazele de evaluare în contabilitate. Costul istoric 96
4.2.3. Momentele evaluării contabile 103
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 110
E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 112

CAPITOLUL 5.
LOGICA ȘI INSTRUMENTELE
PRINCIPIILOR FUNDAMENTALE ALE CONTABILITĂȚII 113
A. OBIECTIVELE CAPITOLULUI 114
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE CAPITOLULUI 114
C. CONȚINUTUL CAPITOLULUI 115

Scanned with OKEN Scanner

5.1. Dubla reprezentare a patrimoniului. Bilanțul ca și instrument contabil 115

5.2. Dubla determinare a rezultatului. Contul de profit și pierdere ca și instrument contabil 119

5.3. Dubla înregistrare a existenței și mișcării elementelor patrimoniale și de rezultat. Contul 122

5.3.1. Contul. Utilitate și elemente componente 123
5.3.2. Regulile de funcționare a conturilor 129
5.3.3. Corespondența conturilor 131
5.3.4. Analiza contabilă a operațiilor economice 136
5.3.5. Formula contabilă. Definiție și taxonomie 138
5.3.6. Evidența cronologică și sistematică realizată cu ajutorul conturilor 141
5.3.7. Clasificarea și codificarea conturilor. Planul de conturi general 143

D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 155

E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 156

CAPITOLUL 6.
DESCRIERE ȘI APLICAȚII CU PRINCIPALELE CONTURI CERUTE DE ACTIVITATEA PE FUNCȚII A ENTITĂȚII 157

A. OBIECTIVELE CAPITOLULUI 158

B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE CAPITOLULUI 158

C. CONȚINUTUL CAPITOLULUI 159

6.1. Funcția de finanțare. Cheltuieli și venituri asociate 160

6.1.1. Contabilitatea capitalului social, a primelor și a rezervelor 160
6.1.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului și a rezultatului reportat 168
6.1.3. Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate 170

6.2. Funcția de investiții. Cheltuieli și venituri asociate 174

6.2.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 174
6.2.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale 181
6.2.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare 185

6.3. Funcția de exploatare. Cheltuieli și venituri asociate 187

6.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale 187
6.3.2. Contabilitatea stocurilor de produse 193
6.3.3. Contabilitatea stocurilor de mărfuri 197
6.3.4. Contabilitatea decontărilor cu terții 199

6.4. Funcția trezoreriei. Cheltuieli și venituri asociate 204

6.4.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt 204
6.4.2. Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie 207

D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 212

E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 214

CAPITOLUL 7.
PROCEDEE CONTABILE DE FINAL AL PERIOADEI DE GESTIUNE 215

7.1. Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare 216

A. OBIECTIVELE SUBCAPITOLULUI 216

Scanned with OKEN Scanner

B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE SUBCAPITOLULUI 216
C. CONȚINUTUL SUBCAPITOLULUI 216
7.1.1. Conținutul, funcțiile și clasificarea balanțelor de verificare 216
7.1.2. Întocmirea și rolul balanțelor de verificare în depistarea erorilor 220
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 222
7.2. Inventarierea patrimoniului. Listele și Registrul Inventar 229
A. OBIECTIVELE SUBCAPITOLULUI 229
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE SUBCAPITOLULUI 229
C. CONȚINUTUL SUBCAPITOLULUI 229
7.2.1. Conținutul, funcțiile și clasificarea inventarierii patrimoniului 230
7.2.1.1. Conținutul inventarierii 230
7.2.1.2. Funcțiile inventarierii 233
7.2.1.3. Clasificări în cadrul inventarierii 235
7.2.2. Etapele de realizare a inventarierii patrimoniului 237
7.2.2.1. Pregătirea inventarierii 237
7.2.2.2. Inventarierea propriu-zisă 238
7.2.2.3. Determinarea rezultatelor inventarierii și înregistrarea diferențelor de inventar 239
G. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 241
7.3. Elaborarea Situațiilor financiare 242
A. OBIECTIVELE SUBCAPITOLULUI 242
B. SUMAR ȘI ELEMENTE CHEIE ALE SUBCAPITOLULUI 242
C. CONȚINUTUL SUBCAPITOLULUI 243
7.3.1. Conținutul, structura și rolul Situațiilor financiare 243
7.3.2. Etape premergătoare elaborării Situațiilor financiare 244
7.3.3. Elaborarea principalelor Situații financiare 256
D. VERIFICĂRI ALE CUNOȘTINȚELOR 265
E. BIBLIOGRAFIA CAPITOLULUI 276

BIBLIOGRAFIE GENERALĂ 279

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Contribuția autorilor pe capitole

	Capitolul 1. Introducere în contabilitate
Răzvan Valentin MUSTAȚĂ	1.1. Abordarea conceptuală a contabilității din perspectivă istorică 1.2. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală 1.3. Contabilitatea – limbaj de comunicare în mediul economic 1.4. Particularitățile și funcțiile contabilității
	Capitolul 2. Obiectul contabilității
Andreea CÎRSTEA	2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității 2.1.1. Concepția juridică 2.1.2. Concepția financiară 2.1.3. Concepția economică
	2.2. Elementele patrimoniale și de rezultate ale situațiilor financiare
Carmen Giorgiana BONACI	2.2.1. Activele
Crina Ioana FILIP	2.2.2. Pasivele (Capitalurile proprii și datoriile) 2.2.3. Cheltuielile, veniturile și rezultatele
	Capitolul 3. Metoda contabilității
Alina Beattrice CUZDRIOREAN-VLADU	3.1. Partida dublă și principiile fundamentale ale contabilității. Prezentare generală 3.2. Principiile normative ale contabilității 3.3. Procedeele și instrumentele contabilității. Prezentare generală
	Capitolul 4. Procedee contabile premergătoare înregistrării în conturi
Crina Ioana FILIP	4.1. Documentarea 4.1.1. Conținutul, clasificarea și funcțiile documentelor economice 4.1.2. Întocmirea, verificarea, corectarea și păstrarea documentelor economice
Adela DEACONU	4.2. Evaluarea contabilă. Costul istoric 4.2.1. Recunoașterea și evaluarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor 4.2.2 Bazele de evaluare. Costul istoric 4.3.3 Momentele evaluării contabile

	Capitolul 5. Logica și instrumentele principiilor fundamentale ale contabilității
Alina Beattrice CUZDRIOREAN-VLADU	5.1. Dubla reprezentare a patrimoniului. Bilanțul ca și instrument contabil 5.2. Dubla determinare a rezultatului. Contul de profit și pierdere ca și instrument contabil 5.3. Dubla înregistrare a existenței și mișcării elementelor patrimoniale și de rezultate. Contul
	Capitolul 6. Descriere și aplicații cu principalele conturi cerute de activitatea pe funcții a întreprinderii
Crina Ioana FILIP	6.1. Funcția de finanțare – Capitalurile proprii – inclusiv rezultatul exercițiului, provizioanele și datoriile financiare pe termen lung; cheltuieli și venituri asociate 6.2. Funcția de investiții – Imobilizările; cheltuieli și venituri asociate
Andreea CÎRSTEA	6.3. Funcția de exploatare – Stocurile, creanțele și datoriilor nefinanciare pe termen scurt; cheltuieli și venituri asociate 6.4. Funcția trezoreriei – Disponibilitățile bănești și asimilate, datoriile financiare pe termen scurt; cheltuieli și venituri asociate
	Capitolul 7. Procedee contabile de final al perioadei de gestiune
	7.1. Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare
Antonia PUȘCAȘ	7.1.1. Conținut, funcții și clasificare
Ioana CIURDAȘ	7.1.2. Întocmire și rol în depistarea erorilor
Nicoleta Maria IENCIU	7.2. Inventarierea. Listele și Registrul Inventar 7.2.1. Conținut, funcții și clasificări în cadrul inventarierii patrimoniului 7.2.1.1. Conținutul inventarierii 7.2.1.2. Funcțiile inventarierii 7.2.1.3. Clasificări în cadrul inventarierii patrimoniului 7.2.2. Etapele de realizare a inventarierii patrimoniului 7.2.2.1. Pregătirea inventarierii 7.2.2.2. Inventarierea propriu-zisă 7.2.2.3. Determinarea rezultatului inventarierii și înregistrarea diferențelor de valoare
Adela DEACONU Vasile CARDOȘ	7.3. Elaborarea Situațiilor financiare 7.3.1. Conținutul, structura și rolul Situațiilor financiare 7.3.2. Etape premergătoare elaborării Situațiilor financiare 7.3.3. Elaborarea principalelor Situații financiare 7.3.3.1. Bilanțul ca și document de raportare financiară 7.3.3.2. Contul de profit și pierdere ca și document de raportare financiară

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

Cititorilor noștri

Lucrarea pe care v-o propunem este rezultatul unor ani de activitate didactică și profesională în domeniul Contabilității din partea unui colectiv de autori, specializați în ceea ce se poate numi Bazele sau Fundamentele contabilității. Autorii sunt profesori în cadrul Universității Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Departamentul de Contabilitate și Audit.

După apariții ale altor cărți de Bazele contabilității în anii 2002 (coordonator Prof. dr. Ioan Oprean), respectiv 2005 și 2010 (coordonator Prof. dr. Dumitru Matiș), actualul colectiv al cursului de Bazele contabilității, duce tradiția mai departe și vă propune o nouă carte în cadrul acestei discipline. Ne întoarcem astfel, după mai mulți ani de absență editorială, la cartea precedentă pe care o dezvoltăm și o prezentăm de această dată într-o manieră interactivă și facil de însușit de către studenți și alte persoane interesate în descifrarea limbajului contabil.

Accepțiunea de artă asupra contabilității – ca și măiestrie a profesionistului contabil de a reprezenta realitatea economică – ne-a inspirat și pe noi, găsind în această profesie și disciplină academică extrem de multe elemente de explorat, înțeles și clarificat pentru noi și pentru alții.

Lucrarea *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic (ediția a II-a revizuită și adăugită)* încearcă să acopere, din perspectiva autorilor, ceea ce înseamnă universul contabilității, cu elementele sale de bază: utilizarea avansată a conceptelor, principiilor și regulilor pe care se bazează practica contabilă; înțelegerea și însușirea raționamentului contabil; exersarea înregistrării în conturi a operațiilor economice definitorii pentru o entitate economică; operarea cu termeni specifici și aplicarea adecvată a principiilor și regulilor contabile în registrele contabile ale unei entități economice; inițierea în mesajul și conținutul Situațiilor financiare, în primul rând ca și instrumente de lucru pentru aplicarea raționamentului profesional, și în al doilea rând ca și documente de raportare financiară periodică a poziției financiare și performanței unei

entități. Toate acestea reprezintă în același timp competențe profesionale pe care ne dorim să le dezvoltăm studenților noștri și altor utilizatori ai lucrării pe care o propunem.

Ca și conținut, lucrarea de față

- Integrează perspective doctrinare și normative pentru a contura obiectivul contabilității și utilizatorii informației financiare (contabile);
- Construiește și explicitează elemente punctuale în termeni de elemente ale Situațiilor financiare, mai precis elemente patrimoniale/ale poziției financiare – activele, respectiv elemente de rezultate/ale performanței – capitalurile proprii și datoriile;
- Dezvoltă logica partidei duble și a principiilor fundamentale, respectiv normative ale contabilității, enunțând procedeele și instrumentele de concretizare a acestor principii;
- Aprofundează modul de aplicare a procedeelor contabile premergătoare înregistrării în conturi (documentarea și evaluarea contabilă);
- Clarifică conținutul și instrumentele de aplicare ale principiilor fundamentale ale contabilității (dubla reflectare a patrimoniului entității economice cu ajutorul Bilanțului, dubla determinare a rezultatului periodic al entității cu ajutorul Bilanțului și a Contului de profit și pierdere, respectiv dubla înregistrare a operațiilor economice derulate în cursul perioadei cu ajutorul Conturilor);
- Explică, prin apel la exemple de înregistrări contabile, funcționarea principalelor conturi utilizate în contabilitatea unei entități economice, mai precis a grupării și ordonării informațiilor cu ajutorul Planului de conturi, Registrului Jurnal și Registrului Cartea Mare;
- Aprofundează modul de aplicare a procedeelor contabile de final al perioadei (centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi cu ajutorul Balanței de verificare, inventarierea patrimoniului cu ajutorul Listelor și Registrului Inventar, generalizarea și sistematizarea informațiilor cu ajutorul Situațiilor financiare anuale).

Ca și conținut, lucrarea propusă identifică și dezvoltă concepte, principii și reguli; prezintă și comentează extrase din standardele și regulamentele contabile aplicabile în România; utilizează multiple exemple, studii de caz rezolvate, grafice și tabele destinate să faciliteze învățarea; propune seturi de exerciții menite să exerseze teoria și aplicațiile prezentate. Fiecare capitol este structurat în patru secțiuni: Obiective, Sumar și elemente cheie, Conținutul capitolului, Verificări ale cunoștințelor. Secțiunea destinată verificării cunoștințelor cuprinde, pentru fiecare capitol, întrebări deschise, cerințe de enumerare și explicare a elementelor cheie, modele de teste grilă și aplicații practice. În acest mod, lucrarea noastră se dorește un material dinamic, mai ușor de urmărit și de reținut decât o carte în format tradițional.

Ne-am bucura ca această lucrare să vă ajute să descoperiți *Contabilitatea*, în esența sa – disciplină academică și practică deosebit de provocatoare pentru cei care o stăpânesc și, în același timp, utilă multor părți interesate de pe piața informației financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Pentru o mai bună analiză a cărții: Ce semnificație au machetele?

Machetele cu fond alb și cadru rotunjit (albastru):

- furnizează elemente de detaliu, utile pentru fixarea conceptelor, de exemplu:

> În cadrul prezentării care urmează ne vom referi exclusiv la baza de evaluare cost istoric ... pentru că aceasta predomină în contabilitatea entităților economice din România.
>
> Pentru baza de evaluare cost istoric vom prezenta pe scurt înțelesul ... abordări în evaluare sunt utilizate pentru a genera costul istoric cu aplicația „valori"...

sau

> OMFP nr. 1802/2014 utilizează sintagma „recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare".
>
> Cadrul conceptual al IASB, ultima versiune, folosește expresia „recunoașterea și evaluarea structurilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare".

- ori conțin observații ale autorilor utile înțelegerii textului sau secțiunii care urmează:

> Funcționalitatea tuturor conturilor prezentate în acest capitol, este preluată din reglementările contabile în vigoare – OMFP 1802/2014 – și adaptată cerințelor de învățare și formare specifice anului I de studiu al Bazelor contabilității.

Machetele cu fond alb, cadru rectangular (negru) și linie punctată conțin informații preluate din acte normative (legi, ordine de ministru) utile înțelegerii conceptelor și care completează interpretările literaturii de specialitate, de exemplu:

> Activele reprezintă bunurile economice și creanțele, forma concretă a resurselor prin intermediul cărora entitatea își îndeplinește funcțiile de exploatare, investiții și finanțare. Identificarea unui element de activ se face în baza definiției acestuia conform căreia vorbim despre o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate (art. 18(2), OMFP 1802/2014).

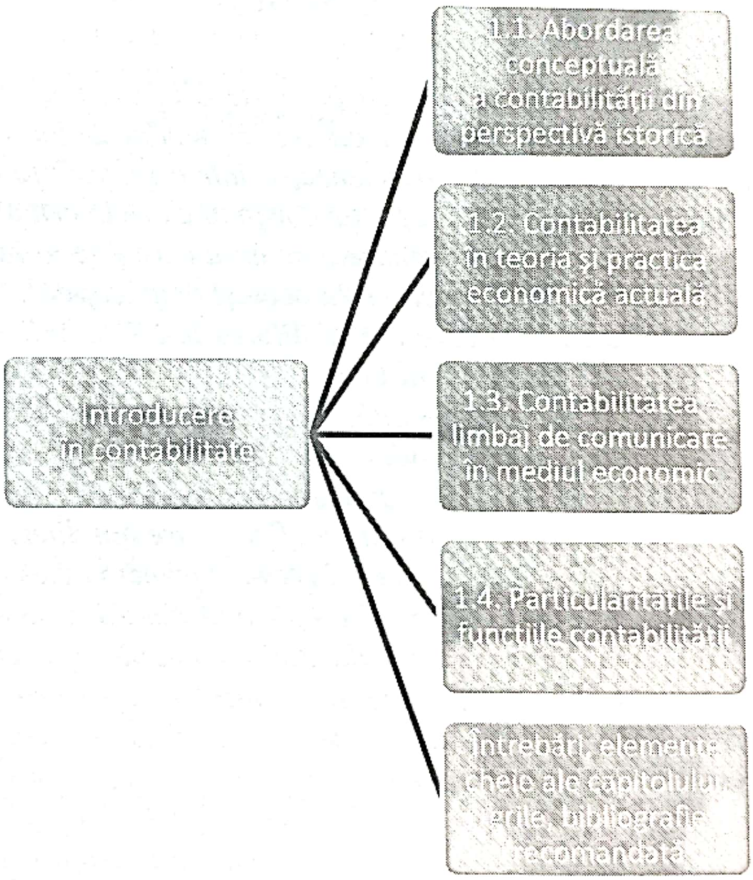
Machetele cu fond gri, cadru rectangular (negru) și linie continuă oferă informații facultative, de exemplu:

> *Actualizarea*, ca procedeu specific aplicat atât în cazul activelor cât și al datoriilor, constă în transformarea unei sume viitoare de încasat sau de plătit în valoare actuală (actualizată).
>
> Factorii determinanți ai actualizării, spre exemplu a unei sume care se va încasa, sunt:
>
> - riscul aferent primirii sumei care se actualizează;
> - pierderea de oportunitate legată de investițiile alternative ale respectivei sume (de exemplu obținerea unei dobânzi în urma unor plasamente financiare).
>
> A actualiza o sumă viitoare înseamnă a-i aplica un factor de actualizare de forma $\frac{1}{(1+r)^n}$, unde:
>
> r – rata de actualizare (de multe ori se alege anuală a dobânzii)
> n – numărul de ani ai perioadei viitoare pe care s-au previzionat sumele de încasat (sau de plătit)

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1.
Introducere în contabilitate



A. Obiectivele capitolului

Capitolul își propune o scurtă incursiune în evoluția istorică a contabilității, din cele mai vechi timpuri până spre perioada actuală, realizând o elocventă redare a momentelor definitorii. Mai mult de atât, realizăm o introducere în sfera reglementărilor contabile existente la nivel internațional, pentru a fundamenta conceptual instrumentele cu care vom opera pe parcursul capitolului și al acestei cărți în general. Aceste elemente se regăsesc în primul subcapitol. Subcapitolul al doilea prezintă contabilitatea din perspectiva teoriei și practicii economice actuale. Subcapitolul al treilea discută modalitățile de comunicare a informațiilor de natură financiar-contabilă din partea entităților economice, denumite adesea și entități raportoare. De asemenea, prin intermediul acestui subcapitol se realizează o prezentare a producătorilor și utilizatorilor informației financiare din diferite perspective, respectiv a caracteristicilor calitative ale acestora. Subcapitolul al patrulea explică particularitățile pe care le are contabilitatea în ansamblul său, respectiv funcțiile pe care le are în mod real contabilitatea. Parcurgând elementele conceptuale, se va realiza mai ușor înțelegerea aspectelor privind evidența contabilă, justificarea operațiilor economice și conținutul informației prezentate în cadrul raportărilor financiare.

B. Sumar și elemente cheie ale capitolului

Pe parcursul capitolului, cititorul va avea parte de o incursiune istorică în dezvoltarea sistemului contabil actual, înțelegând în mod explicit modul de formare a contabilității în partidă dublă, utilizat în prezent. De asemenea, printr-o referire la cadrul conceptual, la abordarea generală existentă în sfera raportărilor financiare internaționale va înțelege mai bine care sunt organismele de reglementare contabilă existente la nivel global și rolul pe care acestea l-au avut de-a lungul timpului. În același timp, capitolul propune cititorului o incursiune în diferitele valențe pe care contabilitatea le-a dobândit de-a lungul timpului. Astfel, acesta va înțelege de ce contabilitatea variază în existența ei de la o tehnică sau tehnologie la artă sau știință fundamentală, din sfera științelor sociale. Apoi, se prezintă succint o serie de aspecte ale procesului de comunicare a informației financiare, din perspectiva entității economice și înspre utilizatorii de informație. Mai mult de atât, sunt prezentați producătorii și utilizatorii informației financiare din diferite perspective. Printr-o abordare distinctă și elocventă, sunt trecute în revistă principalele caracteristici calitative ale informației financiare, prin definirea completă a acestora și explicitarea relațiilor existente între aceste caracteristici. Particularitățile contabilității reprezintă în fapt acele elemente specifice care trebuie respectate sau considerate în procesul de reflectare în contabilitate a operațiilor economice. De asemenea, funcțiile contabilității ne pun în evidență rolul pe care îl are contabilitatea în sfera economică și în societate în ansamblul ei. Practic, contabilitatea înregistrează și prelucrează datele, observă procesele economice și informează utilizatorii primari de informație contabilă, asigură un control gestionar, oferă informații în cazul unor situații conflictuale între părțile interesate și contribuie în mod decisiv la realizarea previziunilor financiare și economice ale entității.

Elemente cheie ale capitolului: doctrină, raportări financiare, Cadrul Conceptual, IASB, antichitate, Evul Mediu, capitalism, știință fundamentală și aplicativă, activitate socio-umană, limbaj contabil, utilizatori ai informației, caracteristici calitative ale informației financiare, reprezentare fidelă, funcțiile contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

C. Conținutul capitolului[1]

1.1. Abordarea conceptuală a contabilității din perspectivă istorică

Conceptual, contabilitatea poate fi definită din două perspective distincte (Matiș și colectiv, 2010: 17):

- **Din perspectivă doctrinară,** în contextul căreia contabilitatea este un concept elaborat, cu valențe istorice și semnificații practice. Teoria economică actuală definește contabilitatea ca *„domeniu și instrument de cunoaștere a realității economice, referitoare la resursele economice separate patrimonial. Contabilitatea este apreciată ca fiind, concomitent, o tehnică, o știință și un limbaj economic"* (Dobrotă, 1999: 124).
- **Din perspectivă normativă (reglementară),** în contextul căreia contabilitatea este definită prin scopul sau finalitatea sa, respectiv prin *„produsul său"*, raportările financiare ale entității.

Din perspectiva Cadrului Conceptual al International Accounting Standards Board (IASB) obiectivul raportării financiare cu scop general este de a furniza informații financiare despre entitatea raportoare, care sunt utile investitorilor, creditorilor și altor categorii de finanțatori, existenți și/sau potențiali, în adoptarea deciziilor referitoare la furnizarea de resurse către entitate (IASB, Cadrul Conceptual, 2018).

În Cadrul Conceptual al IASB, termenii *rapoarte financiare* și *raportare financiară* se referă la rapoarte financiare cu scop general și raportări financiare cu scop general. Conform literaturii de specialitate existentă în spațiul național, aceste rapoarte financiare sunt adesea asimilate conceptului/sintagmei de *Situații financiare*.

Pentru alte tipuri de rapoarte se utilizează concepte sau sintagme distincte, ori se prezintă în mod explicit definiția raportării financiare în cazul concret considerat.

Mai mult de atât, la nivelul Cadrului Conceptual al IASB, termenul *„entitate"* se referă la entitatea raportoare, exceptând acele situații în care există mențiuni sau elemente distincte asociate acestui concept.

O scurtă istorie a IASB și a Cadrului Conceptual

IFRS Foundation și *International Accounting Standards Board (IASB)* au fost înființate în anul 2001, înlocuind astfel *International Accounting Standards Committee (IASC)*, care a luat ființă în anul 1973.

IASB (lb. ro.: Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate) este un organism independent, din sfera sectorului privat, care elaborează și aprobă *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)*.

[1] Capitolul este construit pe baza capitolului 1 din cartea Matiș D. (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca; aportul curent al autorului este revizuire și adăugarea unor exemple, precizări și scheme.

Scanned with OKEN Scanner

IASB a emis, în martie 2018, *Cadrul Conceptual revizuit pentru raportarea financiară* (exprimare scurtă: *Cadru Conceptual*) reprezentând un set cuprinzător de concepte pentru raportarea financiară. Acest document reprezintă o parte integrantă din procesul de actualizare și revizuire a Cadrului Conceptual de către IASB.

Cadrul Conceptual are drept scop primordial:

- să ajute IASB să elaboreze standarde (denumite generic IFRS) bazate pe concepte consistente, rezultând informații financiare utile pentru investitori, creditori și alte categorii de finanțatori;
- să ajute profesioniștii contabili care se ocupă cu raportările financiare să dezvolte politici contabile consecvente pentru tranzacții sau alte evenimente, atunci când nu se aplică niciun standard sau în situațiile în care un standard permite alegerea politicilor contabile;
- să ajute toate părțile implicate să înțeleagă și să interpreteze reglementările emise de către IASB.

Sursa informațiilor: IASB, IFRS Conceptual Framework Project Summary, Martie 2018

Din perspectivă istorică, evoluția contabilității este una impresionantă, care a parcurs până în prezent un drum complicat și complex, dar care demonstrează importanța și locul pe care aceasta l-a ocupat dintotdeauna în istorie, economie și societate.

Reperele istorice în evoluția tehnicilor, artei și științei contabile nu pot fi riguros localizate în timp și spațiu. Ele sunt dependente de istoriografia contabilă, respectiv de cine, cum și unde scrie istoria contabilității. Cu alte cuvinte, câte „istorii" ale contabilității, atâtea repere istorice ale evoluției acesteia (Matiș și colectiv, 2010: 18).

Prezentăm spre ilustrare un scurt „scenariu" eseistic al istoriei contabilității axat pe evoluția ascendentă a acesteia pe traiectoria *tehnică – artă – știință*, care identifică patru perioade în evoluția generală a contabilității titrate sub următoarele denumiri (Feleagă, 1996: 15-40):

- ***Originile contabilității:*** cronica evoluției neliniare din perioada Antichității și Evului Mediu;
- ***Dezvoltarea contabilității în partidă dublă la sfârșitul Evului Mediu:*** creșterea capacității de cunoaștere;
- ***Capitalismul și contabilitatea:*** creșterea capacității de a analiza;
- ***Contemporaneitatea și contabilitatea:*** tendințe de unificare a limbajului contabil; noile piste de cercetare contabilă.

Repere din Antichitate și Evul Mediu

Originile contabilității se pierd în negura timpurilor și încep cu o contabilitate a vânatului realizată pe oase crestate, vechi de 20.000-30.000 de ani. Se evocă, de exemplu un radius de lup cu cincizeci și cinci de crestături, repartizate în două serii de grupe de câte cinci, descoperit în 1937 la Vestonice (Cehia), vechi de peste 20.000 de ani, care este apreciat ca fiind una din cele mai vechi mașini de numărat. Am putea afirma că existența contabililor este similară cu cea a existenței și conștientizării numerelor.

Primul autor notabil de contabilitate rudimentară este considerat suveranul Hammourabi, rege al Babilonului între anii 2002-1960 î.e.n. (î.Hr.), deoarece din perioada domniei sale au fost descoperite numeroase tăblițe cu scriere cuneiformă pe care au fost descifrate înregistrări de bunuri livrate, numele părților contractante, menționarea livrărilor totale sau parțiale. Mai târziu, spre anul 300 î.e.n. pe papirusurile descoperite în Egiptul ocupat de greci (ilustrativ fiind papirusul lui Zenon) s-au decodificat note care făceau distincția între fluxurile reale de produse agricole și fluxurile monetare. Există o efemeridă (ciornă) care dădea detalii despre înregistrările cotidiene (zilnice) și conturile mai generale, care rezumau tranzacțiile mai multor zile.

Despre civilizația romană, Cicerone (104-43 î.e.n.) lasă prețioase precizări cu privire la registrele contabile romane care se compuneau din *„Codex accepti et expensi"*, deci, un jurnal al veniturilor și cheltuielilor, *„Adversaria"* și

Scanned with OKEN Scanner

„Ephemeris" care erau niște ciorne copiate ulterior în *„Codex rationum"* care avea dubla menire, atât de *„jurnal"*, cât și de *„cartea mare"* ținut cel mai ades în ordine alfabetică și care putea fi folosit ca probă în justiția romană.

Persistă însă în prima parte a Evului Mediu o contabilitate empirică concretizată într-un *„Memorial"*, adică un registru unic descriptiv și cronologic în termeni de debit și credit, în special a relațiilor cu terții. Locul adecvat de dezvoltare a contabilității în Evul Mediu timpuriu și mijlociu sunt marile congregații ale timpului și anume senioriile și ordinele religioase, reprezentative fiind cele ale cavalerilor templieri și ale cavalerilor ordinului teutonic, care în calitate de veritabile instituții de credit aveau drept contabili *„frații trezorieri"* care trebuiau să prezinte superiorilor lor situații ale încasărilor și plăților. Astfel contabilitatea acestor ordine fiind una de *„încasări și plăți"*, de *„creanțe și datorii"* a evoluat din punct de vedere tehnic către o contabilitate în partidă simplă.

Apariția contabilității în partidă dublă la sfârșitul Evului Mediu

Partida dublă s-a dezvoltat odată cu marile orașe ale Italiei de Nord: Florența, Veneția și Genova, ceea ce la sfârșitul Evului Mediu, i-a permis marelui învățat Luca Pacioli (născut în 1445; în unele lucrări din limba română se regăsește cu numele de Luca Paciolo; considerăm acest fapt o urmare a preluării în timp a numelui în limba română) să publice la 10 noiembrie 1494 lucrarea *„Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita"* în care capitolul al IX-lea *Tractatus particularis de computis et scripturis* (trad.: *Tratat particular despre conturi și înregistrări/înscrisuri*) expune pentru prima dată, de o manieră coerentă, principiile contabilității în partidă dublă.

Doi autori francezi afirmă că: *„geneza noii metode (partida dublă – s.n.) este o operă care a durat două secole, Luca Paciolo nefiind inventatorul ei, ci talentatul ei favorizator"* (Colasse, 2000) și că *„tratatul lui Paciolo este prima enciclopedie de gestiune care face sinteza privind tehnicile cantitative, comerciale și contabile, interne și internaționale ale epocii sale"* (Jean Guy Degos, 1988 citat în Matiș și colectiv, 2010). În această perioadă, în marile școli italiene ale epocii, învățarea contabilității era obligatorie.

Dacă până în secolul al XV-lea nu există diferență între ținerea practică a conturilor și teorie, care poate fi calificată ca o teorie a artei contabile, începând cu secolul al XVI-lea învățământul contabil se dezvoltă, teoria contabilă începând să se distanțeze de practică. În zorii apariției capitalismului, partida dublă avea o aplicabilitate în toată Europa, încheindu-se astfel etapa de generalizare a acesteia.

Dezvoltarea contabilității în capitalism

Economistul german Werner Sombart (1928, reeditată 1992, citat în Matiș și colectiv, 2010) afirmă în lucrarea *„Der Moderne Kapitalismus"* că există o legătură de cauzalitate între partida dublă și capitalism: *„Capitalismul și partida dublă nu pot fi disociate în mod absolut, ele se comportă, una vis-à-vis de cealaltă, precum forma de conținut"*. Această teză este, desigur, exagerată pentru că și în capitalism au apărut și s-au dezvoltat firme care nu au abandonat contabilitatea în partidă simplă. Cert este că marile firme industriale și comerciale capitaliste încep să-și analizeze periodic patrimoniul cu ajutorul bilanțului și profitul cu ajutorul contului de profit și pierdere. Acest lucru se explică prin creșterea numărului societăților pe acțiuni, separarea conducerii firmelor de proprietarii acestora, conducătorii firmelor fiind nevoiți să informeze periodic proprietarii despre modul în care au gestionat patrimoniul și activitatea; contabilul fiind adesea mediator între cei doi, dar rămânând totuși subordonatul conducătorilor. În această perioadă își au obârșia principii ca: *independența exercițiului* și *continuitatea activității*.

În a doua jumătate a secolului al XIX-lea, mai ales în întreprinderile industriale, se trece la calculul costurilor în vederea măsurării eficienței gestiunii și definirii politicilor de preț. Se definește conținutul și sfera de cuprindere a contabilității de gestiune. În această perioadă contabilității îi revine sarcina de a urmări mutațiile de valoare a capitalurilor investite în întreprinderi, organizarea ei fiind diferită în funcție de modurile de reglare a economiei la care a recurs sau la care poate recurge regimul capitalist. Profesorul francez Jacques Richard (1995, citat în Matiș și colectiv, 2010) identifică, în acest sens, patru tipuri de reglare: reglarea economiei prin falimente, reglarea economiei prin acțiunea statului, reglarea bursieră specifică economiilor liberale, reglarea financiar-bancară specifică economiilor cu un sistem bancar dezvoltat.

Sursa informațiilor: Matiș și colectiv, 2010: 18-20; Feleagă, 1996: 15-40.

În prezent, pe scena internațională asistăm la un amplu proces de normalizare și convergență contabilă internațională, care are drept obiectiv major diminuarea diferențelor existente la nivel global între sistemele de raportare financiară. Dacă în trecut am putut observa că accentul s-a pus

Scanned with OKEN Scanner

pe evidența contabilă efectivă, în prezent accentul cade pe partea de raportare financiară și comunicare a informației financiar-contabile.

Procesul de convergență contabilă se realizează între principalii actori existenți în sfera reglementărilor contabile internaționale, și anume *International Accounting Standards Board (IASB)* și *Financial Accounting Standards Board (FASB)*.

În mod similar cu IASB, *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, înființată tot în 1973, este o organizație independentă, din sectorul privat, non-profit, cu sediul în Statele Unite, care stabilește standarde de contabilitate financiară și de raportare pentru companiile publice și private, respective organizațiile non-profit, care urmează/respect Generally Accepted Accounting Principles (GAAP; lb. ro: Principiile Contabile General Acceptate).

FASB este recunoscut de U.S. Securities and Exchange Commission drept organism care emite standardele/reglementările de contabilitate pentru companiile publice. Aceste reglementări sunt respectate de toate companiile americane, dar și de către cele internaționale care sunt prezente pe piața de capital americană sau interferează cu aceasta.

1.2. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală

Așa cum subliniam anterior, contabilitatea a avut parte de o dezvoltare istorică remarcabilă, reușind să acumuleze de-a lungul timpului valențe multiple și perspective diverse, parcurgând drumul de la tehnică sau tehnologie contabilă la sistem de creativitate în sfera economică.

Într-o abordare sintetică, locul și rolul contabilității în universul teoriei și practicii economice actuale este prezentat în Figura 1.2.1. (Matiș și colectiv, 2010: 22).

Contabilitatea – tehnică de ordin cantitativ

Ipostaza de tehnică sau tehnologie contabilă este cel mai adesea percepută de economiștii care nu posedă studii aprofundate în domeniul contabilității, dar mai ales de către neprofesioniștii contabili. Adeseori această calitate a contabilității este invocată și de autori de manuale de contabilitate, dacă nu în mod expres, explicit, în mod indirect, implicit atunci când prezintă modul de ținere a registrelor contabile și de întocmire a situațiilor financiare ale entității concretizate în (Matiș și colectiv, 2010: 23):

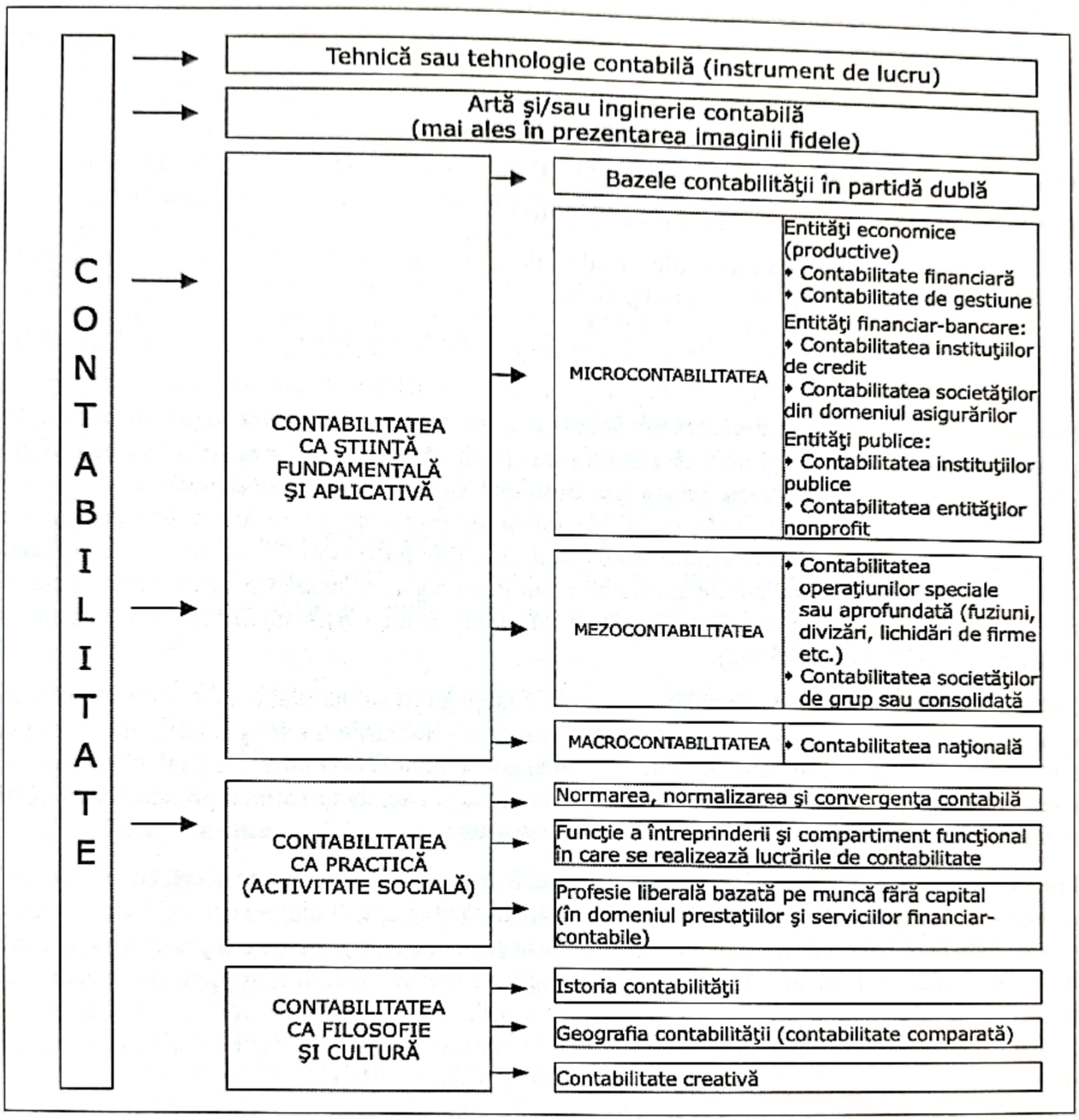
- ***Bilanțul resurselor economice controlate de entitate care prezintă poziția financiară a entității economice***, la un moment dat, de regulă, sfârșitul exercițiului financiar, asimilat anului calendaristic;
- ***Contul de profit și pierdere care prezintă performanțele financiare ale entității*** concretizate în rezultatele economico-financiare realizate pe parcursul unui exercițiu financiar.
- ***Complemente ale situațiilor financiare ale entității*** cum ar fi: situația modificării capitalului propriu; situația fluxurilor de trezorerie; politici contabile și note explicative la situațiile financiare ale entității.

În această viziune *„contabilitatea este o tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare și analiză a informațiilor privind fluxurile economice din activitatea unei întreprinderi. Contabilitatea înregistrează și interpretează, într-un mod semnificativ, fluxurile economice, în*

Scanned with OKEN Scanner

expresie monetară, întocmeşte documentele contabile de sinteză şi interpretează rezultatele şi evoluţia situaţiei financiare a întreprinderii" (Dobrotă, 1999: 124). Prezentarea şi descrierea elementelor de tehnică sau tehnologie contabilă sunt regăsite în toate manualele de contabilitate.

Figura 1.2.1. *Conceptul contabilităţii în teoria şi practica economică*



Sursa: Matiş şi colectiv, 2010: 22

Contabilitatea-artă şi/sau inginerie economico-financiară

Orice tehnică sau tehnologie aplicată este orientată spre atingerea, realizarea unui scop, a unui obiectiv. *Obiectivul fundamental urmărit în aplicarea tehnicii sau tehnologiei contabile este „imaginea fidelă, clară şi completă a poziţiei financiare, performanţelor întreprinderii şi modificărilor în poziţia financiară a întreprinderii"*. Or, realizarea unei „imagini" depinde de „măiestria operatorului" şi de calitatea „aparatului de luat vederi". Perfecţionate la limită ambele duc la vecinătăţi sau chiar interferenţe cu arta (Matiş şi colectiv, 2010: 23).

Scanned with OKEN Scanner

În acest context, putem reține, pentru a oferi o perspectivă aparte asupra contabilității, opinia potrivit căreia *„Contabilitatea, despre care se spune adesea că are ca scop reprezentarea realității (unei entități), poate fi comparată cu arta teatrală: ea reprezintă într-adevăr, rezultatul jocului raporturilor de forțe ce se desfășoară pe scena economică. Dar, spre deosebire de teatru unde spectatorii nu sunt înșelați de jocul actorilor, contabilitatea suferă de ambiguitatea condiției sale; ea este luată prea în serios chiar dacă, cu măștile și umbrele sale, dă și ea o imagine mai mult sau mai puțin caricaturală a realului. Mesajul său trebuie de asemenea decodificat de utilizatorii săi care nu sunt neapărat pregătiți pentru aceasta"* (Capron, 1994: 16-17).

Contabilitatea – știință fundamentală și aplicativă

Prin teorie științifică se înțelege (Colasse, 1995: 61):

- ***În sens restrâns:*** un ansamblu de idei, de concepte abstracte, mai mult sau mai puțin elaborate, aplicate unui domeniu particular;
- ***În sens larg:*** o construcție intelectuală, metodică, organizată și sintetică cu caracter ipotetic, cel puțin în unele părți ale sale.

Profesorul Colasse consideră că *„Până în epoca contemporană, datorăm perfecționarea artei contabile practicienilor în căutare de noi soluții care să răspundă noilor nevoi de informații din epoca lor. Dacă rolul practicienilor și organizațiilor lor rămâne principalul motor al dezvoltării contabilității și adaptării sale la condițiile timpului, este bine să se sublinieze importanța crescândă a rolului cercetării contabile condusă astăzi de universitari. Aceasta, își împrumută metodologia atât matematicienilor, statisticii și științelor sociale, inclusiv istoriei și urmărește să facă din contabilitate o tehnică din ce în ce mai științifică, ceea ce în filosofia științelor se numește tehnoștiință"* (Colasse, 1995: 42).

Istoria contabilității relevă că, încă din Evul Mediu, deținătorii capitalului comercial în dezvoltare constataseră că acolo unde domnește confuzie în socoteli, lucrurile nu merg bine, și de aceea s-a simțit nevoia unui instrument de calcul în măsură a pune în lumină cât mai clară mersul operațiunilor desfășurate în sfera comerțului, ceea ce Luca Pacioli a exprimat prin cuvintele *„Ubi non est orde, ibi confusio"* (*Unde nu este ordine, domnește confuzia*) (Demetrescu, 1972: 75).

Practica a impus în calitate de *instrument de calcul* în măsură a face „claritate și ordine în socoteli" contabilitatea în partidă dublă, a cărei structură teoretică nu a apărut dintr-o dată, ci a străbătut un drum lung și complex, până s-a putut ajunge la un ansamblu de idei, concepte și principii organizate într-un sistem de contabilitate. Așa cum am arătat, prima teorie scrisă despre un sistem de contabilitate în partidă dublă, aparține călugărului franciscan Luca Pacioli. Prin urmare, contabilitatea ca știință fundamentală și aplicativă a apărut, s-a dezvoltat și se dezvoltă continuu din necesitatea de a institui ordine și raționalitate activitatea economică (Voina și Rusu, 1991: 12-13).

În calitate de știință fundamentală și aplicativă, contabilitatea se manifestă astăzi sub forma mai multor discipline științifice, multe dintre ele făcând obiectul curriculum-urilor învățământului economic mediu, universitar și postuniversitar cum ar fi (Matiș și colectiv, 2010: 24-26):

- ***Bazele contabilității în partidă dublă*** – are ca obiect de studiu prezentarea teoriei și metodologiei contabilității în partidă dublă, bazată pe dubla reprezentare a resurselor economice controlate de entitate și a rezultatelor economico-financiare. Prezintă pe de o parte noțiunile, conceptele și procedee specifice contabilității concretizate în: dubla reprezentare cu ajutorul bilanțului; dubla înregistrare cu ajutorul sistemului de conturi; evaluările și estimările contabile în expresie monetară; verificarea corectitudinii dublelor înregistrări cu ajutorul balanțelor de verificare; verificarea concordanței dintre situația scriptică și faptică a sistemului elementelor patrimoniale cu ajutorul inventarelor;

Scanned with OKEN Scanner

sistematizarea și prezentarea informației contabile cu ajutorul situațiilor financiare anuale ale entității.

- ***Contabilitatea financiară*** – are ca obiect de studiu prezentarea principiilor contabile general admise și a metodologiei de utilizare a sistemelor de conturi curente într-o manieră care să asigure, pe de o parte, respectarea legislației contabile în vigoare, iar pe de altă parte, furnizarea informației contabile destinate unor categorii cât mai largi de utilizatori cum ar fi: asociați și acționari, clienți și furnizori, organisme financiare și de credit, administrații publice, în special cele fiscale, publicul larg etc. Informația furnizată de contabilitatea financiară utilizatorilor acesteia este sistematizată în situațiile financiare ale entității, întocmite după reguli și norme unitare, motiv pentru care, contabilitatea financiară este supusă unui puternic proces de normare și normalizare națională, precum și de armonizare și convergență contabilă internațională.
- ***Contabilitatea de gestiune*** – are ca obiect de studiu prelucrarea și prezentarea informației contabile privind controlul gestiunii interne, a utilizării factorilor de producție. Este axată pe fundamentarea, urmărirea și controlul execuției bugetelor de venituri și cheltuieli, precum și pe estimarea și calculul costurilor și rezultatelor economico-financiare analitice pe funcții, activități, produse, lucrări, servicii etc. Informația furnizată de contabilitatea de gestiune este, în general, confidențială, destinată decidenților interni ai entității economice, motiv pentru care este supusă doar unui proces de normalizare recomandativ.
- ***Contabilitatea instituțiilor de credit*** – are un obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adaptat specificului activității financiar-bancare. Utilizează un sistem de conturi distinct de cel al entităților economice și norme contabile specifice de utilizare a conturilor.
- ***Contabilitatea societăților din domeniul asigurărilor*** – are ca obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adoptat specificului activității entităților din domeniul asigurărilor. Utilizează sisteme de conturi specifice asigurărilor și brokerilor în asigurări. Totodată se folosesc și conturi specifice activității de administrare a fondurilor de pensii private, pe fondul respectării normelor contabile specifice de utilizare a conturilor.
- ***Contabilitatea instituțiilor publice*** – are un obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adaptat specificului instituțiilor publice, finanțate din bugetul de stat și/sau bugetele fondurilor extrabugetare. Utilizează un sistem de conturi specific execuției bugetare și norme contabile specifice de utilizare a acestor conturi.
- ***Contabilitatea consolidată*** – are ca obiect de studiu prezentarea și sistematizarea informației contabile în Situațiile financiare întocmite la nivelul grupului de entități economice legate între ele prin relații de capital (participarea societăților *„mamă"* la capitalul societăților comerciale *„fiice"*.
- ***Contabilitatea aprofundată*** – are ca obiect de studiu tratamentul contabil al unor evenimente deosebite din „viața" entităților cum ar fi fuziuni, divizări, lichidări de firme, actualizarea informației contabile la inflație etc. Se realizează sub incidența reglementării operațiilor respective de către legislația comercială și fiscală.
- ***Contabilitatea națională*** – are ca obiect de studiu prezentarea cantitativă, agregată, coerentă și completă a realității economice, în expresie bănească, la nivelul de ansamblu al unei economii naționale, în decursul unei perioade, de regulă, anul calendaristic sau la un moment dat. Contabilitatea națională operează cu număr redus de sectoare instituționale (Administrația publică, Instituțiile financiare și de credit aferente statului, etc.) și de conturi

Scanned with OKEN Scanner

naționale (Producție, Exploatare, Venituri, Utilizarea veniturilor, Capital și Contul Financiar) în raport cu care ordonează, sistematizează și sintetizează fluxurile din economie după criterii riguroase care stau la baza metodologiei de calcul a indicatorilor macroeconomici.

Pentru a avea statut de știință, orice domeniu al cunoașterii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții (Horomnea, 2007: 53):

- să aibă un obiect propriu de cercetare;
- să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;
- să descopere și să demonstreze legități sau principii care guvernează acel domeniu al cunoașterii;
- să dispună de un vocabular sau o terminologie specifică.

În concepția profesorul Bernard Colasse, contabilitatea reprezintă un sistem de afirmații logice, un ansamblu de cunoștințe teoretice, de concepte și principii, verificate prin practică și circumscrise unui domeniu determinat, respectiv universul economic (Colasse, 2000: 20).

Dacă știința este definită ca *„un sistem de cunoștințe având un obiectiv determinat și o metodă proprie"* (conform *Dictionnaire Encyclopédique Illustré*, Larousse, 1991), atunci contabilitatea este o știință socială aplicativă, care se aseamănă cu geografia sau istoria (Matiș și colectiv, 2010: 26).

Așa cum sublinia profesorul Bernard Colasse, atât contabilitatea cât și geografia vizează nevoile de informare ale omului și sunt confruntate cu problemele corespondenței dintre spațiul real (*entitatea* și, respectiv, *teritoriul*) și spațiul descris (*planul contabil/de conturi* și *harta*). Harta geografică, ca și documentele contabile de sinteză sau planul contabil/de conturi, sunt construcții raționale și spații formal definite de știință. Ele fiind reprezentări ale realității, pot face obiectul unor erori, dar în egală măsură și a unor metode foarte subtile de manipulare (Colasse, 1979: 79).

Contabilitatea utilizează atât metodologii ale științelor fundamentale, cât și metodologii ale științelor experimentale, motiv pentru care unii autori consideră contabilitatea o știință socială și o știință aplicativă (Matiș și colectiv, 2010: 26).

Contabilitatea – practică și/sau activitate socio-umană

Ca practică și/sau activitate socială contabilitatea este apanajul (Matiș și colectiv, 2010: 28):

- *Organismelor guvernamentale și neguvernamentale* cu atribuții în domeniul normării și normalizării contabile, respectiv a elaborării și aplicării normelor de drept contabil. Prin normare a contabilității se înțelege procesul de elaborare de texte legislative, norme reglementare, metodologii, instrucțiuni și precizări privind organizarea și conducerea contabilității.

  Din perspectivă internațională se manifestă noi concepte normative în contabilitate și anume: *armonizarea* și *convergența* contabilă internațională.

- *Entităților economice și publice – persoane juridice* care, în conformitate cu normele naționale de drept comercial și contabil au obligația de a organiza și conduce contabilitate proprie. De regulă, aceste activități se organizează în compartimente financiar-contabile distincte din structura organizatorică a entității economice aflate sub coordonarea unui director economic, contabil-șef sau o altă persoană cu astfel de atribuții. Problematica vizând organizarea și conducerea contabilității, ca funcție, activitate distinctă a entității economice este tratată în toate manualele de bazele contabilității și de microcontabilități (financiară, bancară și bugetară);

Scanned with OKEN Scanner

naționale (Producție, Exploatare, Venituri, Utilizarea veniturilor, Capital și Contul Financiar) în raport cu care ordonează, sistematizează și sintetizează fluxurile din economie după criterii riguroase care stau la baza metodologiei de calcul a indicatorilor macroeconomici.

Pentru a avea statut de știință, orice domeniu al cunoașterii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții (Horomnea, 2007: 53):

- să aibă un obiect propriu de cercetare;
- să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;
- să descopere și să demonstreze legități sau principii care guvernează acel domeniu al cunoașterii;
- să dispună de un vocabular sau o terminologie specifică.

În concepția profesorul Bernard Colasse, contabilitatea reprezintă un sistem de afirmații logice, un ansamblu de cunoștințe teoretice, de concepte și principii, verificate prin practică și circumscrise unui domeniu determinat, respectiv universul economic (Colasse, 2000: 20).

Dacă știința este definită ca *„un sistem de cunoștințe având un obiectiv determinat și o metodă proprie"* (conform *Dictionnaire Encyclopédique Illustré*, Larousse, 1991), atunci contabilitatea este o știință socială aplicativă, care se aseamănă cu geografia sau istoria (Matiș și colectiv, 2010: 26).

Așa cum sublinia profesorul Bernard Colasse, atât contabilitatea cât și geografia vizează nevoile de informare ale omului și sunt confruntate cu problemele corespondenței dintre spațiul real (*entitatea* și, respectiv, *teritoriul*) și spațiul descris (*planul contabil/de conturi* și *harta*). Harta geografică, ca și documentele contabile de sinteză sau planul contabil/de conturi, sunt construcții raționale și spații formal definite de știință. Ele fiind reprezentări ale realității, pot face obiectul unor erori, dar în egală măsură și a unor metode foarte subtile de manipulare (Colasse, 1979: 79).

Contabilitatea utilizează atât metodologii ale științelor fundamentale, cât și metodologii ale științelor experimentale, motiv pentru care unii autori consideră contabilitatea o știință socială și o știință aplicativă (Matiș și colectiv, 2010: 26).

Contabilitatea – practică și/sau activitate socio-umană

Ca practică și/sau activitate socială contabilitatea este apanajul (Matiș și colectiv, 2010: 28):

- *Organismelor guvernamentale și neguvernamentale* cu atribuții în domeniul normării și normalizării contabile, respectiv a elaborării și aplicării normelor de drept contabil. Prin normare a contabilității se înțelege procesul de elaborare de texte legislative, norme reglementare, metodologii, instrucțiuni și precizări privind organizarea și conducerea contabilității.

  Din perspectivă internațională se manifestă noi concepte normative în contabilitate și anume: *armonizarea* și *convergența* contabilă internațională.

- *Entităților economice și publice – persoane juridice* care, în conformitate cu normele naționale de drept comercial și contabil au obligația de a organiza și conduce contabilitate proprie. De regulă, aceste activități se organizează în compartimente financiar-contabile distincte din structura organizatorică a entității economice aflate sub coordonarea unui director economic, contabil-șef sau o altă persoană cu astfel de atribuții. Problematica vizând organizarea și conducerea contabilității, ca funcție, activitate distinctă a entității economice este tratată în toate manualele de bazele contabilității și de microcontabilități (financiară, bancară și bugetară);

Scanned with OKEN Scanner

- *Profesioniștilor contabili mandatați și/sau autorizați* să efectueze lucrări de audit financiar-contabil.

Prin audit, în general, se înțelege examinarea profesională a unei informații în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente prin raportarea la un criteriu de calitate (standard).

Prin audit financiar-contabil, în special, se înțelege examinarea efectuată de un profesionist-contabil competent și independent în vederea exprimării unei opinii motivate cu privire la validitatea și corecta aplicare a procedurilor interne stabilite de conducerea întreprinderii (auditul intern), pe de o parte, și asupra imaginii fidele, clare și complete a poziției financiare, performanțele și modificările în performanțele obținute de entitate (auditul extern), pe de altă parte. Auditul statutar sau legal (extern) este exercitat de către auditori financiari, care își desfășoară activitatea în cadrul profesiei contabile liberale: cabinete și societăți de consultanță contabilă și audit financiar-contabil sau ca liber-profesioniști membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România.

- *Profesioniștilor contabili care își desfășoară activitatea ca persoane independente și/sau în cabinete particulare sau societăți comerciale de consultanță și expertiză contabilă.* În România pot desfășura astfel de activități contabilii autorizați cu studii medii și experții contabili care au obținut aceste calități în condițiile legale.

1.3. Contabilitatea – limbaj de comunicare în mediul economic

Realitatea practică a dovedit de-a lungul istoriei faptul că informațiile produse prin sistemele contabile circulă între diverși actori ai mediului economic. Faptul că o informație de natură financiar-contabilă este generată la nivelul unei entități economice și ajunge la alte entități sau persoane fizice, denumite generic *părți interesate*, a condus la formarea teoriei conform căreia contabilitatea este un limbaj de comunicare specific mediului economic.

Având în vedere că realitatea economică este captată, înregistrată și prelucrată ca urmare a unor procese specifice, pe baza unor sistem de codificare, iar prezentarea se realizează de regulă prin utilizarea unui vocabular specific, putem considera această teorie ca fiind validă.

Contabilitatea este limba afacerilor (Feleagă, 1999: 10). Limbajul contabil se caracterizează prin trei dimensiuni: *aspectul sintactic*, *aspectul semantic* și *aspectul pragmatic*. Acestea pot fi descrise în mod sintetic astfel (Oprean, 2001: 14-15):

- ***Sintaxa contabilă*** constă în ansamblul de reguli și proceduri ce trebuie respectate pentru înregistrarea, calculul și analiza operațiilor economice dintr-o entitate. Sintaxa contabilă se bazează pe un sistem de simboluri care formează un vocabular contabil specializat, cum ar fi: contul, bilanțul, debitul, creditul, activul, pasivul, venituri, cheltuieli, rezultate etc.
- ***Semantica limbajului contabil*** tratează semnificația semnelor transmise de contabilitate și se referă la corespondența dintre obiectul descris (resursele economice controlate de entitate) și sistemul sau modelul contabil.
- ***Aspectul pragmatic*** sau practica limbajului contabil se referă la dialogul realizat prin intermediul informațiilor contabile dintre diferiții utilizatori ai „produselor" contabilității.

Preocupările actuale pe linia normalizării și standardizării limbajului contabil au dus la un **limbaj normalizat sau standardizat la nivel mondial**, care realizează descrierea realității economice

Scanned with OKEN Scanner

sub formă de simboluri, cifre și cuvinte. Existența unui astfel de limbaj permite o mai mare transparență asupra activității entităților economice și facilitează procesul decizional și de control. Modificarea realității economico-sociale și apariția unor noi teorii științifice determină modificarea limbajului contabil, perfecționarea acestuia. Ca toate limbajele normalizate, limbajul contabil este precis, concis și complet. Creșterea rolului social al contabilității i-a determinat pe unii autori să afirme despre contabilitate că este un joc social, cu actorii și regizorii săi, cu arbitrii reprezentați de instanțele de normalizare și reglementare (Colasse, 2000: 399).

Printre „actorii" care participă la „jocul social" care este contabilitatea, amintim (Matiș și colectiv, 2010: 30):

- Entitățile economice și managementul acestora;
- Contabilii sau producătorii de informații contabile;
- Utilizatorii de informații contabile.

Între producătorii de informații contabile și utilizatorii acestora există o lipsă de încredere, motiv pentru care intervin auditorii sau experții contabili, sau cu alte cuvinte controlorii de informații contabile. Ei au menirea de a verifica și certifica informațiile contabile (Matiș și colectiv, 2010: 30).

Un rol important revine utilizatorilor de informație financiar-contabilă. De-a lungul timpului, în literatura de specialitate aceștia au fost nominalizați și definiți din diverse perspective. Dacă ar fi să sumarizăm aceste abordări, am putea grupa entitățile economice sau de interes public, respectiv persoanele fizice private în următoarele categorii de utilizatori: investitorii, angajații, creditorii, furnizorii, clienții, guvernele și instituțiile acestora, respectiv publicul larg.

Dincolo de această abordare, avem la dispoziție prevederile Cadrului Conceptual al IASB care vine să definească, să delimiteze și să precizeze care sunt utilizatorii informațiilor financiar-contabile furnizate prin intermediul raportărilor financiare.

Din perspectiva IASB, investitorii existenți și potențiali, creditorii, precum și alți finanțatori nu pot solicita entităților care întocmesc rapoarte financiare să le furnizeze informații direct lor, cu o dedicație specială, să îi spunem așa. Aceștia trebuie să se bazeze pe rapoarte financiare cu scop general pentru o mare parte din informațiile financiare de care au nevoie. Prin urmare, aceste entități economice sunt considerate drept **utilizatori primari** ai informațiilor financiar-contabile, fiindu-le adresate rapoartele financiare cu scop general (IASB, Cadrul Conceptual, 2018, 1.5).

Din acest motiv, acești utilizatori trebuie să ia în considerare informațiile pertinente din alte surse decât cele aferente rapoartelor financiare (de exemplu, condițiile, estimările și perspectivele economice generale, evenimentele politice și climatul politic, perspectivele industriei și ale companiei etc.) (IASB, Cadrul Conceptual, 2018, 1.6).

În mod evident, fiecare dintre acești utilizatori primari ai informațiilor financiar-contabile au o anumită nevoie de informație sau de o anumită categorie de informație. De aceea, prin politica pe care o duce, IASB solicită de mult timp entităților raportoare să ofere prin intermediul Situațiilor financiare, respectiv a documentelor asociate procesului de raportare financiară, informații care să răspundă unui număr cât mai mare de utilizatori primari. Însă, întotdeauna entitățile raportoare vor avea posibilitatea să furnizeze informații suplimentare, atât cât consideră necesar pentru a veni în întâmpinarea nevoilor pe care le au utilizatorii.

Scanned with OKEN Scanner

Recapitulând, putem discuta despre:
Utilizatori ai informației financiar-contabile prezenți în literatura de specialitate
- *investitorii, angajații, creditorii, furnizorii, clienții, guvernele și instituțiile acestora, respectiv publicul.*

Alte categorii de utilizatori ai informației financiar-contabile, evidențiați pe baza realității economice
- *managerii entității, instanțele de judecată, analiștii financiari, competitorii.*

Utilizatori ai informației financiar-contabile din perspectiva IASB, definiți în Cadrul Conceptual
- *investitorii existenți și potențiali, creditorii, precum și alți finanțatori, denumiți utilizatori primari*

Din perspectiva Cadrului Conceptual al IASB, termenii *„utilizatori primari"* și *„utilizatori"* se referă la acei investitori existenți și potențiali, creditori și alți finanțatori, care trebuie să se bazeze pe rapoartele financiare cu scop general pentru o mare parte din informațiile financiare de care au nevoie.

Principalele caracteristici calitative ale informației financiar-contabile

O abordare extrem de interesantă revine faptului că în evoluția sa, informația financiar-contabilă furnizată de către entitățile economice a dobândit noi valențe, din ce în ce mai complexe și complete.

Pe de altă parte, Fundația IFRS și International Accounting Standards Board (IASB) și-au asumat drept misiune *să dezvolte standarde de raportare financiară care să genereze transparență, responsabilitate și eficiență pentru piețele financiare la nivel global.* Mai mult de atât, activitatea celor două structuri servesc interesului public prin încurajarea și susținerea încrederii, creșterii și stabilității financiare pe termen lung în economia globală (IASB, 2021).

Însă, pentru realizarea acestui deziderat este imperios necesar ca informația furnizată de către entitățile economice să aibă o anumită structură și un anumit nivel calitativ, abordat unitar, de către toate entitățile raportoare. Ca rezultat, IASB a definit în mod distinct toate aceste elemente specifice informației financiar-contabile.

În conformitate cu Cadrul Conceptual al IASB, informațiile financiar-contabile trebuie să facă dovada unor elemente denumite generic **caracteristici calitative**. Acestea se aplică în mod egal informațiilor financiare din rapoartele financiare generale, precum și informațiilor financiare furnizate prin intermediul altor modalități/mijloace (IASB, Cadrul Conceptual, 2018, 2.1, 2.3).

Informațiile financiare sunt considerate ca fiind utile atunci când sunt *relevante* și reprezintă *cu fidelitate* ceea ce pretind să reprezinte (IASB, Cadrul Conceptual, 2018, 2.4).

Relevanța și *reprezentarea fidelă* sunt **caracteristicile calitative fundamentale** ale informațiilor financiare utile, reprezentând totodată două concepte directoare, care sunt cuprinse în Cadrul Conceptual revizuit al IASB.

Suplimentar față de acestea, există o serie de caracteristici calitative denumite generic de intensificare/de sporire a caracteristicilor calitative fundamentale.

Conform Cadrului Conceptual revizuit al IASB, *comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea* și *inteligibilitatea* sunt **caracteristici calitative care sporesc utilitatea informațiilor** care sunt relevante și reprezentate fidel.

Relația dintre aceste caracteristici calitative, precum și descrierea elocventă a acestora este prezentată în figura de mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

Figura 1.3.1. Conceptul contabilității în teoria și practica economică

Caracteristicile calitative fundamentale

Relevanța

- informația este relevantă dacă este capabilă să facă o diferență în deciziile adoptate de utilizatori
- informațiile financiare sunt capabile să facă o diferență în decizii dacă au valoare predictivă sau valoare de confirmare

Reprezentarea fidelă

- informația trebuie să reprezinte cu fidelitate conținutul a ceea ce pretinde să reprezinte
- o reprezentare fidelă este, în cea mai mare măsură posibilă, completă, neutră și lipsită de erori
- o reprezentare fidelă este afectată de nivelul de incertitudine de măsurare

Caracteristicile calitative care intensifică utilitatea informațiilor

Comparabilitatea | **Verificabilitatea** | **Oportunitatea** | **Inteligibilitatea**

- aceste patru caracteristici calitative sporesc utilitatea informației
- dar nu pot face utile informațiile inutile

Constrângere de cost

- beneficiul furnizării informațiilor trebuie să justifice costul furnizării și utilizării informațiilor

Sursa informațiilor: IASB, IFRS Conceptual Framework Project Summary, Martie 2018

În mod explicit, caracteristicile calitative care intensifică utilitatea informațiilor care sunt deja relevante și reprezentate fidel, pot fi definite astfel (Cadrul Conceptual revizuit al IASB, 2.24-2.36):

- **Comparabilitatea.** Informațiile despre o entitate economică sunt mai utile dacă pot fi comparate cu informații similare despre alte entități, precum și cu informații similare despre aceeași entitate pentru o altă perioadă sau o altă dată. Comparabilitatea permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă asemănările și diferențele dintre elementele incluse în situațiile financiare/rapoartele financiare.
- **Verificabilitatea.** Această caracteristică ajută la asigurarea utilizatorilor că informația reprezintă fidel fenomenele/operațiile economice pe care le reprezintă. Verificabilitatea înseamnă că diferiți analiști/părți interesate informați/informate și independenți ar putea ajunge la un consens, deși nu neapărat la un acord complet, că o anumită reprezentare a evenimentelor economice este o reprezentare fidelă.
- **Oportunitatea.** Această caracteristică înseamnă că informațiile sunt disponibile factorilor de decizie în timp util pentru a le putea influența deciziile.

Scanned with OKEN Scanner

- **Inteligibilitatea.** Clasificarea, caracterizarea și prezentarea informațiilor în mod clar și concis le face accesibile și ușor de înțeles. În timp ce unele fenomene/procese economice/operații sunt în mod inerent complexe și nu pot fi ușor de înțeles, excluderea unor astfel de informații ar face ca rapoartele financiare să fie incomplete și potențial înșelătoare.

Rapoartele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care, din perspectiva Cadrului Conceptual revizuit al IASB:

- au cunoștințe rezonabile despre afaceri și activitățile economice
- care analizează și revizuiesc/certifică informațiile cu diligență.

Referitor la relevanță, trebuie avut în vedere și un numit prag sau nivel de semnificație a informației. Conform Cadrului Conceptual IASB (2.11), **semnificația** reprezintă un aspect de relevanță specific entității, bazat pe natura sau amploarea (sau ambele) elementelor la care se referă informațiile în contextul raportului financiar al unei entități individuale.

Însă, tot acest efort de prezentare, de furnizare a informațiilor financiare care corespund/satisfac aceste caracteristici calitative trebuie să răspundă cerințelor de eficiență economică din perspectiva costurilor și beneficiilor generate.

Costul în ansamblul său reprezintă o **constrângere generalizată** asupra informațiilor care pot fi furnizate de raportarea financiară cu scop general. Raportarea unor astfel de informații impune costuri, iar aceste costuri ar trebui justificate de beneficiile raportării respectivelor informații (Cadrul Conceptual revizuit al IASB, 2.39, 2.43). Prin urmare, relația dintre costuri și beneficii trebuie să fie favorabilă beneficiilor atrase/generate pentru entitate de raportarea unei anumite informații de către orice entitate economică.

1.4. Particularitățile și funcțiile contabilității

În calitate de știință fundamentală și aplicativă, contabilitatea prezintă următoarele particularități față de celelalte științe și forme ale evidenței economice (Matiș și colectiv, 2010: 37):

- ***Contabilitatea înregistrează, în general, numai operații economice efectuate.*** Aplicarea principiului prudenței impune la sfârșitul exercițiului înregistrarea unor pierderi potențiale prin intermediul provizioanelor și ajustărilor pentru depreciere. Aceste pierderi nu sunt efective.
- ***În contabilitate operațiile economice se înregistrează numai pe bază de documente justificative.***
- ***Contabilitatea folosește, în principal, etalonul bănesc*** și numai drept o completare utilizează etaloanele cantitative, în anumite condiții specificate în mod distinct.
- ***Contabilitatea are un obiect propriu de cercetare, deosebit de obiectul celorlalte științe.*** Există în universul economic grupul de fapte și fenomene, mișcările de valori exprimabile pecuniar, care constituie obiectul contabilității. Dubla reprezentare a bunurilor separate patrimonial, care aparțin persoanei juridice, modificările și transformările patrimoniului în cadrul unor raporturi juridico-economice determinate, inclusiv rezultatele obținute, sunt cuantificate și consemnate sistematic și cronologic de către contabilitate (Horomnea, 2007: 54)

Scanned with OKEN Scanner

- ***Contabilitatea folosește o metodă proprie de cercetare a obiectului său.*** Demersul logic realizat de contabilitate are la bază o gândire rațională, o cunoaștere graduală a domeniului investigat, principii și procedee specifice care permit pătrunderea în esența fenomenelor și proceselor economice.

Mai mult de atât, dincolo de aceste particularități, contabilitatea în ansamblul ei realizează o serie de funcții extrem de importante, atât pentru entitatea propriu-zisă, cât și pentru mediul economic, respectiv societate în ansamblul ei.

Literatura de specialitate abordează într-o manieră nuanțată funcțiile contabilității. Profesorul Michel Capron remarcă trei funcții sociale ale contabilității (Capron, 1994: 114):

- Contribuie la obținerea unui sentiment de încredere între protagoniștii vieții economice;
- Reprezintă un auxiliar al puterii;
- Este un intermediar în raporturile sociale, fiind sursa oricărei negocieri comerciale și probă în arbitrarea conflictelor.

Considerăm elocventă abordarea conform căreia pentru realizarea obiectivelor sale contabilitatea îndeplinește următoarele funcții (Capron, 1994: 64):

- *Funcția de înregistrare și prelucrare a datelor* care constă în consemnarea, potrivit unor principii și reguli proprii, a proceselor și fenomenelor economice exprimabile în etalon valoric.
- *Funcția de observare și informare* atât pe plan intern (contabilitatea de gestiune), cât și pentru terți (contabilitatea financiară).

Contabilitatea furnizează informații privind poziția financiară a entității, modul de utilizare a resurselor materiale, umane și financiare, rezultatele obținute etc. Perfecționarea acestei funcții este condiționată de folosirea pe scară largă a echipamentelor de calcul care permit obținerea de informații în timp real.

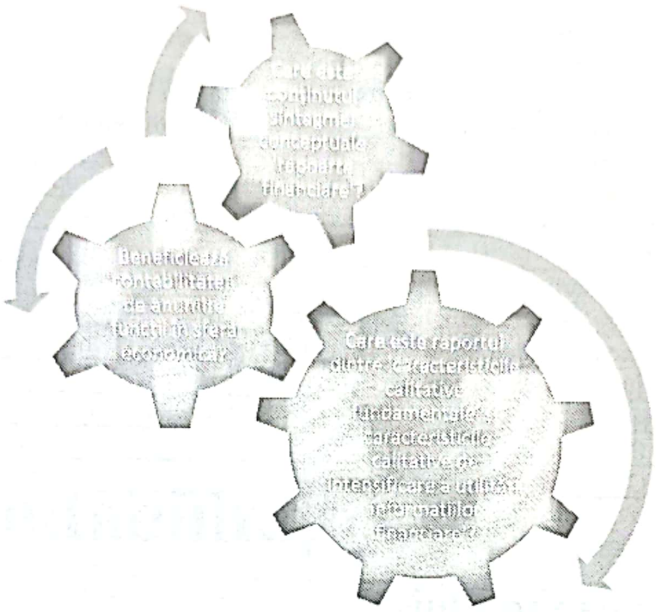
- *Funcția de control gestionar* este legată de funcția de informare. Ea constă în verificarea cu ajutorul informațiilor contabile a modului de păstrare și utilizare a valorilor materiale și bănești, de gospodărire a resurselor, controlul respectării disciplinei financiare etc.
- *Funcția juridică.* Datele din contabilitate și documentele primare servesc ca mijloc de probă în justiție, pentru a dovedi realitatea unor operații economice, pentru stabilirea răspunderii materiale pentru pagubele produse. Ele ajută la soluționarea unor litigii, de aici și caracterul probant al informațiilor contabile.
- *Funcția previzională.* Informațiile furnizate de contabilitate sunt utilizate la stabilirea tendințelor viitoare ale fenomenelor și proceselor economice, la elaborarea unor scenarii de dezvoltare bazate pe realitatea trecută și prezentă. Informațiile contabile servesc la fundamentarea programelor, la elaborarea bugetelor entității economice.

Prin funcția previzională, contabilitatea modernă trebuie să răspundă următoarelor probleme fundamentale: de unde vine entitatea, unde se află în prezent, încotro se îndreaptă în viitor, unde ar trebui să se îndrepte, cum pot fi realizate și controlate alternativele optime în dezvoltarea întreprinderii (Horomnea, 2007: 35).

Scanned with OKEN Scanner

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Raportare financiară	• Cine trebuie să realizeze activitatea de raportare financiară şi în ce constă aceasta?
Limbajul contabil	• Care sunt dimensiunile aferente limbajului contabil?
Utilizatorii informației financiare	• Prezentați principalele categorii de utilizatori ai informației financiar-contabile • Care sunt utilizatorii informațiilor financiar-contabile din perspectiva organismelor de reglementare internațională?
Informația financiar-contabilă	• Care sunt caracteristicile calitative fundamentale ale informației financiare? • Prezentați caracteristicile care intensifică utilitatea informației financiare
Particularități ale contabilității	•Care sunt principalele particularități ale contabilității?
Funcțiile contabilității	•Prezentați pe scurt rolul şi conținutul funcțiilor contabilității

Scanned with OKEN Scanner

Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Care dintre următoarele caracteristici calitative ale informației sunt considerate fundamentale?***
A	Relevanța, comparabilitatea, inteligibilitatea
B	Verificabilitatea, oportunitatea, reprezentarea fidelă
C	Relevanța, reprezentarea fidelă
D	Oportunitatea, comparabilitatea, inteligibilitatea
E	Relevanța, reprezentarea fidelă, costul informației
2.	***Care dintre următoarele elemente reprezintă particularități ale contabilității?***
A	Înregistrează, în general, numai operații economice efectuate, operațiile economice se înregistrează numai pe bază de documente justificative
B	Contabilitatea folosește etalonul bănesc, contabilitatea are un obiect propriu de cercetare
C	Contabilitatea folosește o metodă proprie de cercetare a obiectului său
D	Răspunsurile A, B și C
E	Nici unul dintre răspunsuri nu este corect
3.	***Care dintre următoarele elemente reprezintă funcții ale contabilității?***
A	Înregistrarea și prelucrarea datelor, observare și informare
B	Control gestionar, juridică și previzională
C	Control gestionar și financiar, juridică și de înregistrare a datelor
D	Răspunsurile A și B
E	Răspunsurile A și C

E. Bibliografia capitolului

Capron M., 1994. *Contabilitatea în perspectivă*, traducere de Sorin Nicolae. Ed. Humanitas, București.

Colasse B., 2000. *Comptabilité générale*, 6e Edition. Editura Economică, Paris.

Colasse B., 1995. *Contabilitate generală*, traducere de N. Tabără, ed. a IV-a. Editura Tipografia Moldova, Iași.

Colasse B., 1979. *Note pour un épistémiologie de la comptabilité des entreprises*. Cahiers du CREFI, Université Paris-Dauphine, nr. 79-04.

Demetrescu C.G., 1972. *Istoria contabilității*. Ed. Științifică, București.

Dobrotă N., 1999. *Dicționar de economie*. Ed. Economică, București.

Feleagă N., 1996. *Controverse contabile*. Ed. Economică, București.

Feleagă N., 2019. Prefață la lucrarea, Malciu L., *Contabilitate creativă*. Ed. Economică, București.

Horomnea E., Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Betianu L., 2007. *Bazele contabilității*. Ed. Sedcom Libris, Iași.

Matiș (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

Oprean I. (coordonator), Matiș D., Pop A., Pașca N., Oltean I., Marian D., Deaconu A., Popa I.E., Achim S., 2001. *Bazele contabilității agenților economici din România*. Ed. Intelcredo, Deva.

Voina D., Rusu D., 1991. *Introducere la lucrarea „Fra Luca di Borgo" și doctrinele contabilității în cultura economică românească*. Ed. Junimea, Iași.

*** International Accounting Standards Board (IASB), Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2020, www.iasb.org.

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

*** Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm.

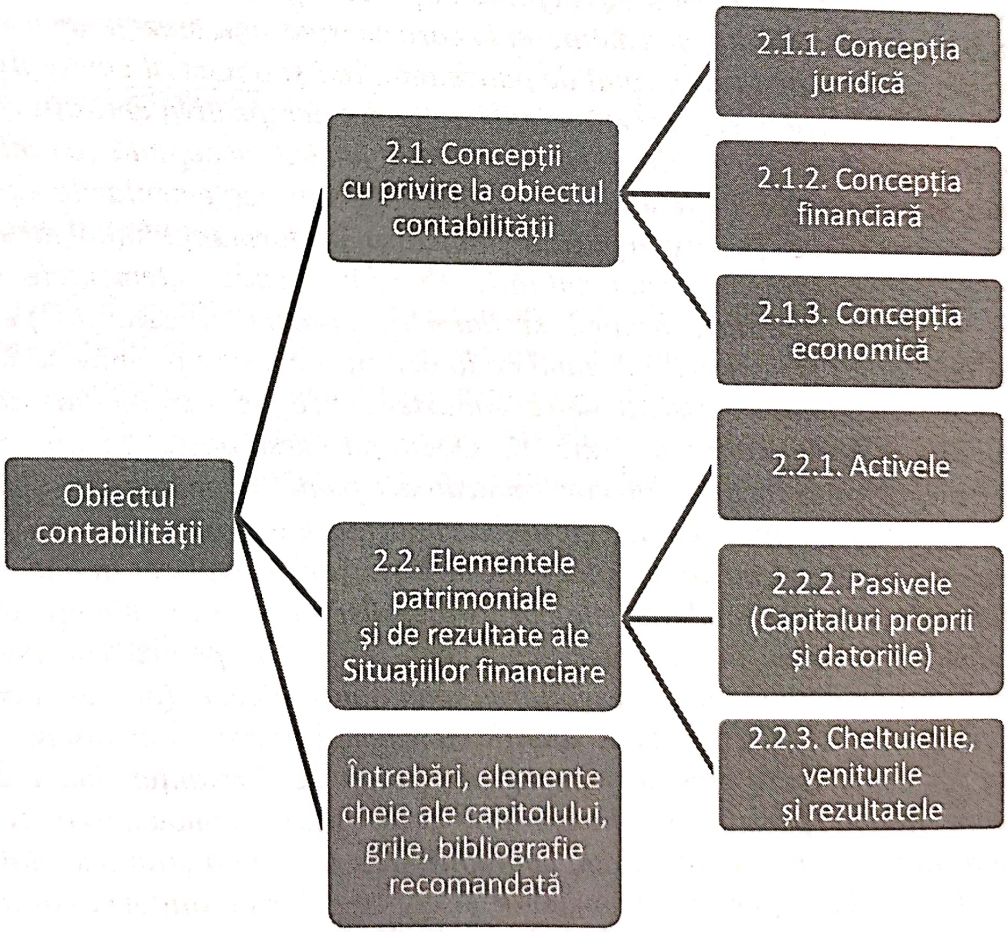
*** Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiilor comerciale prin mijloace electronice, Emitent: Parlamentul României, publicată în Monitorul oficial nr. 506 din 27 iulie 2007.

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice Publicat nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în: Monitorul Oficial Nr. 910 din 9 decembrie 2015 (document disponibil în format PDF la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2634_2015.pdf, accesat la data de 08.10.2021).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2.
Obiectul contabilității



Scanned with OKEN Scanner

A. Obiectivele capitolului

Obiectivele acestui capitol sunt legate de abilitatea de a înțelege în mod corect procesul raportării financiare. Astfel, obiectivele de învățare urmăresc ca în urma parcurgerii capitolului, să aveți capacitatea de a înțelege și exemplifica elemente aferente patrimoniului unei entități dintr-o anumită industrie și a recunoaște tipul de informație furnizată prin intermediul fiecărei componente a unui set complet de Situații financiare. În mod particular, veți putea înțelege și exemplifica din perspectiva unor entități cu diferite obiecte de activitate, elemente de poziție și performanță financiară.

B. Sumar și elemente cheie ale capitolului

Odată acceptat scopul procesului de raportare financiară ca fiind acela de a furniza informații utile luării de decizii economice din perspectiva diferitelor categorii de utilizatori (cu accentul pus pe investitori și creditori), devine necesară convenirea asupra unor concepte (dezvoltarea unui limbaj comun și asigurarea unei înțelegeri împărtășite asupra conceptelor, așa cum sunt ele definite în prezent prin literatura, standardele și reglementările de specialitate) și a manierei în care acestea sunt prezentate utilizatorilor externi. Astfel, pornim de la conceptul de patrimoniu (ca și obiect al contabilității) care ne obișnuiește să abordăm și prezentăm informația din perspectiva entității raportoare. Situațiile financiare ne oferă soluția standardizată general acceptată (cu mici variații de conținut și prezentare în funcție de standardele sau reglementările aplicate) de furnizare a informației cu privire la poziția financiară, performanța financiară și de aici, la fluxurile de trezorerie ale unei entități. Abordăm așadar elementele de poziție financiară (active, capitaluri proprii și datorii), precum și cele de performanță financiară (cheltuieli și venituri), pornind de la definiția care ne permite să identificăm elementul și continuând cu criteriile de recunoaștere care justifică includerea sau nu a acestuia în Situațiile financiare ale entității. Odată parcursă această etapă, rămâne de identificat categoria și subcategoria corespunzătoare pentru elementul în cauză, din nou având în vedere perspectiva pe care entitatea raportoare o are cu privire la utilizarea lui. În timp ce anumite elemente ne sunt familiare și ușor de explicat în baza intuiției și culturii generale (precum imobilizările corporale, disponibilitățile bănești etc.), altele par mai abstracte sau au un caracter pronunțat de noutate pentru voi, necesitând o analiză mai aprofundată și poate dezvoltarea unei noi înțelegeri (precum amortizarea, capitalul propriu etc.). Cu răbdare, atenție și exemplificare, vom ajunge la finalul capitolului la o înțelegere comună asupra poziției și performanței financiare a unei entități care ne va permite să facem noi pași înspre cunoașterea și folosirea instrumentarului contabil. Să nu uităm, contabilitatea rămâne o știință socială, ceea ce necesită o deplină înțelegere a fenomenelor și conceptelor cu ajutorul cărora acestea sunt reflectate în scopul furnizării de informații. Și pentru ca informațiile să fie utile, trebuie să ne asigurăm că în primul rând limbajul este comun. Contabilitatea, vom constata, ne oferă limbajul comunicării în afaceri pe care sperăm să îl folosiți cu multă pricepere și înțelepciune în viitor.

Elemente cheie ale capitolului: patrimoniu, Situații financiare, poziție financiară, performanță financiară.

C. Conținutul capitolului

2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității

Contabilitatea, la fel ca orice știință, presupune un obiect și metode proprii de studiu. Astfel, capitolul dedicat **obiectului contabilității** răspunde la întrebarea: Ce anume se înregistrează în contabilitate? Pe plan internațional, obiectul contabilității a reprezentat un subiect intens dezbătut, încă din anul 1494, când călugărul franciscan Luca Pacioli, a enunțat prima definiție a acestuia, în lucrarea sa „Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita". Acesta a considerat ca obiect al contabilității „tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, precum și toate afacerile mari și mărunte în ordinea în care au avut loc". Pornind de la această primă definiție a lui Luca Pacioli, de-a lungul anilor au existat o serie de controverse cu privire la obiectul contabilității, fiind emise trei concepții cu privire la acesta:

- Concepția juridică;
- Concepția financiară;
- Concepția economică.

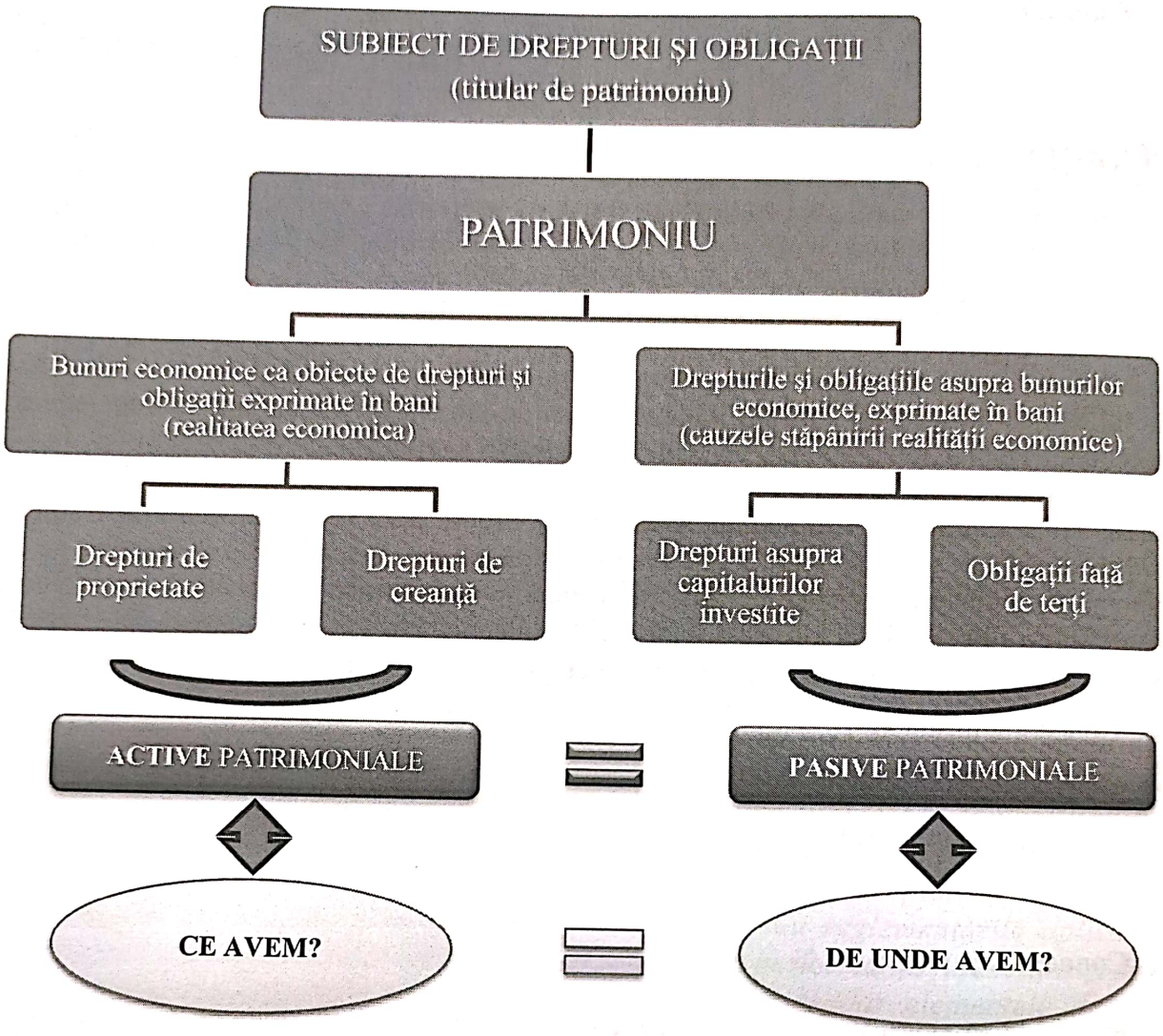
2.1.1. Concepția juridică

Concepția juridică pornește de la ipoteza conform căreia obiectul contabilității îl constituie **patrimoniul** entităților economice. Potrivit unei definiții unanim recunoscute în literatura și cursurile de specialitate, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică aparținând unui subiect de drepturi și obligații (entitate denumită titular de patrimoniu), precum și a totalității bunurilor și valorilor economice la care acestea se referă (obiecte de drepturi și obligații).

Această prezentare este schematizată mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 2.1.1.1. *Ilustrarea concepției juridice*



Introducem, începând de acum, denumirea de Active și de Pasive pentru elementele pe care le dezvoltă fiecare dintre concepțiile cu privire la obiectul contabilității. Activele indică elementele identificabile de natură corporală, necorporală sau financiară, iar Pasivele indică contrapartida acestora. Denumirea de Active provine de la caracteristica acestor elemente, care se află în continuă mișcare și transformare, iar denumirea de Pasive sugerează faptul că aceste elemente sunt abstracte și nu se modifică decât ca urmare a dinamicii Activelor.

Ulterior, veți vedea cum Pasivele sunt deseori desemnate ca și Capitaluri proprii și Datorii, care sunt componentele lor.

O altă precizare este cea privind instrumentele didactice care vor servi explicării, de-a lungul capitolelor viitoare, conținutului și modalităților de transformare a Activelor și Pasivelor, precum și a altor elemente care fac obiectul contabilității (Veniturile și Cheltuielile). Pentru a ilustra Activele și Pasivele, vom utiliza Bilanțul, iar pentru ilustrarea Veniturilor și Cheltuielilor vom utiliza Contul de profit și pierdere.

Bilanțul și Contul de profit și pierdere sunt în fapt documente de raportare la sfârșitul exercițiului financiar și vor fi explicate, pentru acest rol, în Capitolul 7.3. Elaborarea Situațiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

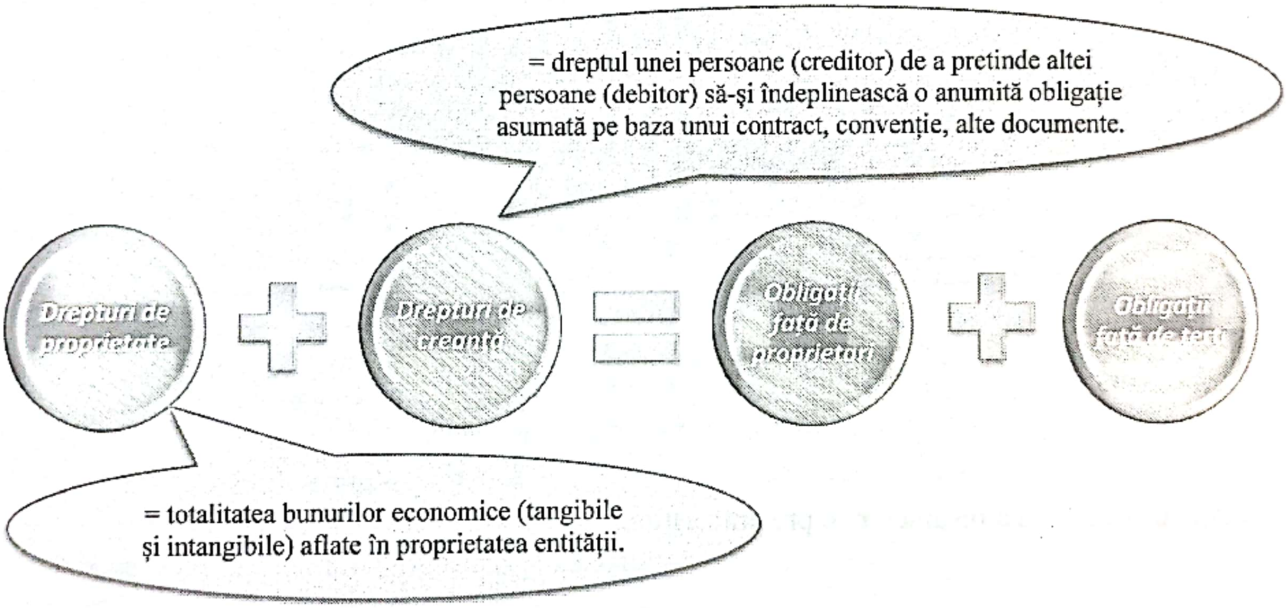
Reprezentarea Patrimoniului în Situațiile financiare, mai concret în Bilanț se face sub **dublu aspect**:

- Sub aspect ***concret***, material, purtând denumirea de **Active** patrimoniale;
- Sub aspect ***abstract***, al provenienței, purtând denumirea de **Pasive** patrimoniale.

***Activele patrimoniale* (A)** cuprind totalitatea drepturilor de proprietate și de creanță în care se constituie bunurile și valorile economice ale titularului de patrimoniu (indică ce avem într-o entitate economică, respectiv existența, partea materială, concretă a Patrimoniului).

***Pasivele patrimoniale* (P)** pot fi prezentate din perspectiva titularului de patrimoniu care are drepturi și obligații. De menționat că denumirea de „pasiv" face trimitere directă doar înspre obligații. Totuși, dacă se judecă din punctul de vedere al entității, putem observa cum aceasta are obligații față de proprietarii săi, dar în același timp față de terți (altfel spus, indică de unde avem Activele, respectiv indică proveniența, partea abstractă a Patrimoniului).

Pentru că tot ceea ce deține titularul de patrimoniu (entitatea economică) ca parte concretă, existențială, sigur provine de undeva, rezultă ***Ecuația de echilibru a Patrimoniului***:



Având în vedere că drepturile de proprietate și creanță reprezintă activele patrimoniale ale unei entități, respectiv obligațiile față de proprietari și obligațiile față de terți reprezintă pasivele unei entități, ***ecuația de echilibru a Patrimoniului*** devine:

2.1.2. Concepția financiară

Conform concepției financiare, obiectul contabilității îl constituie ilustrarea și analiza existenței și stării, iar apoi a mișcării și transformării **resurselor**.

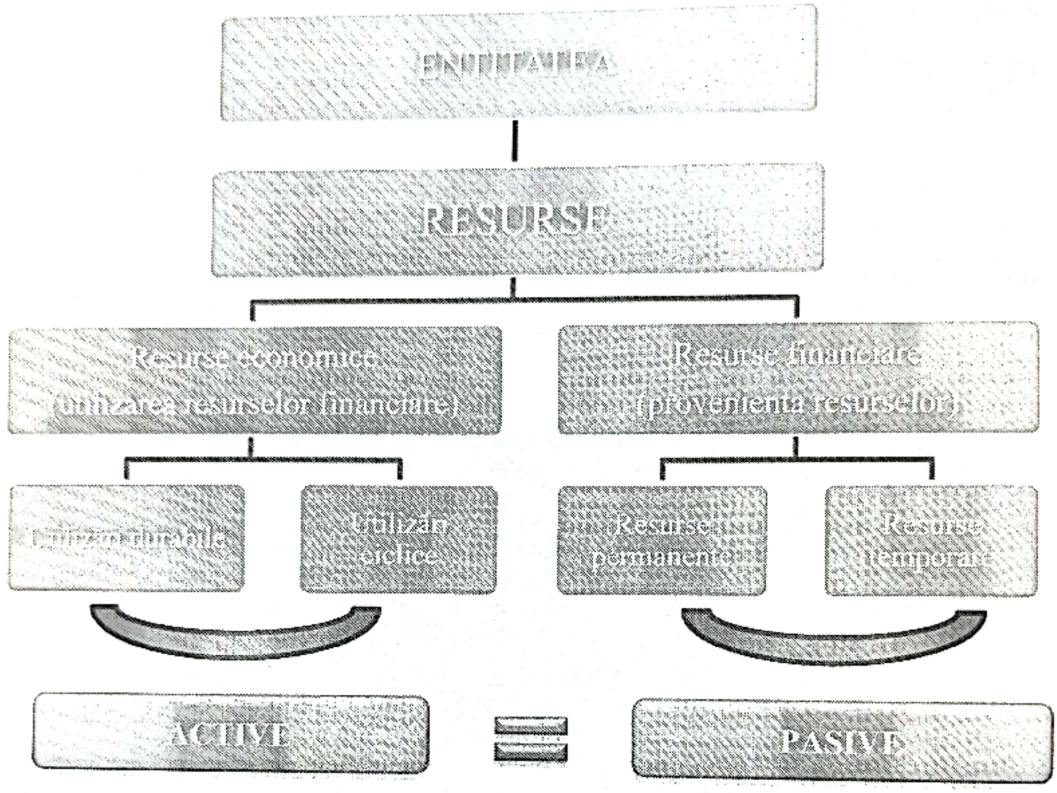
Scanned with OKEN Scanner

Resursele sunt abordate de către contabilitate din două perspective:

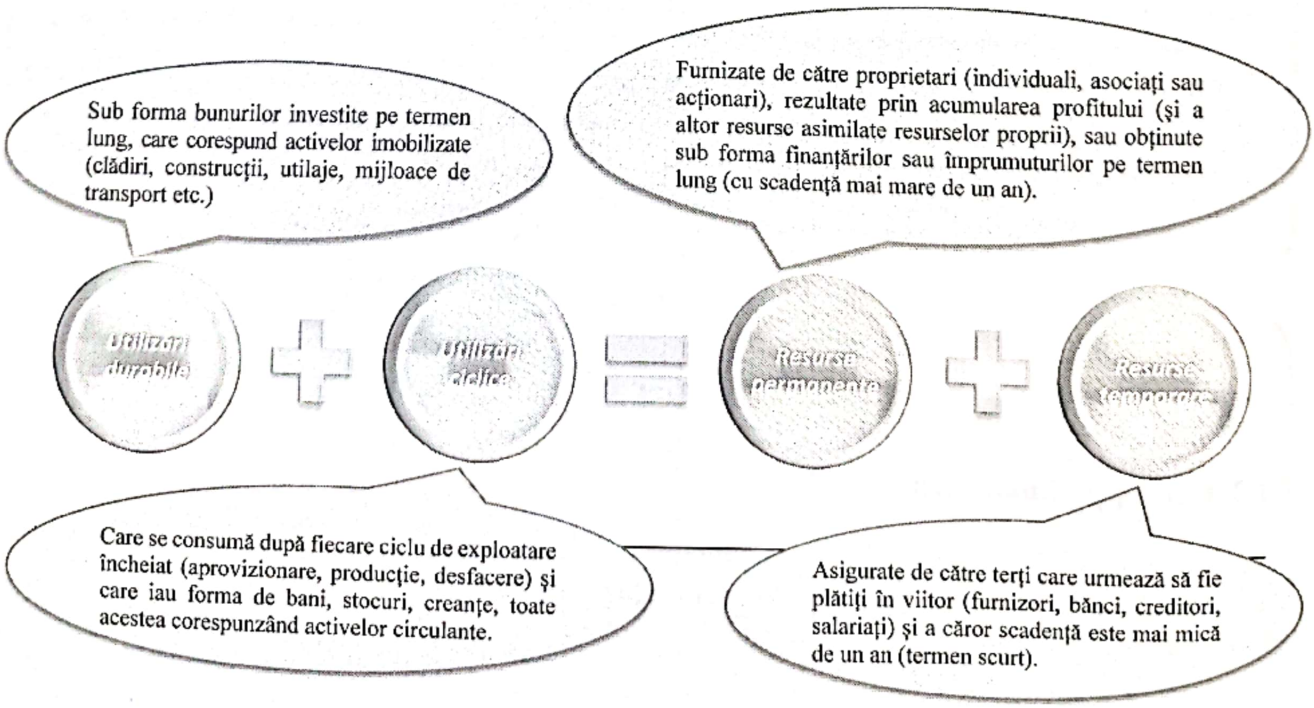
a) al modului de utilizare (*utilizări durabile sau permanente* și *utilizări ciclice sau temporare*);
b) al proveniență, originii sau izvorului acestor resurse (*resurse permanente sau durabile* și *resurse temporare*).

Schematic concepția financiară poate fi reprezentată astfel:

Schema nr. 2.1.2.1. *Ilustrarea concepției financiare*



Ecuația de echilibru a resurselor se prezintă astfel:



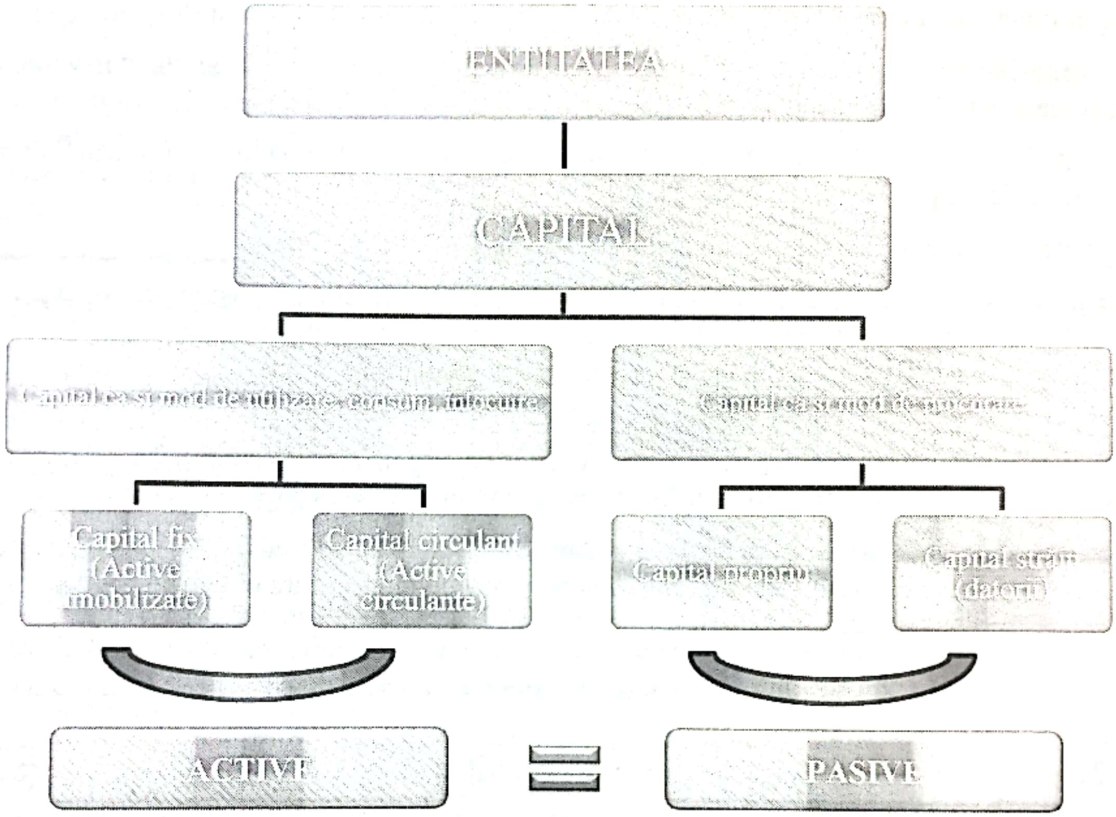
Scanned with OKEN Scanner

2.1.3. Concepția economică

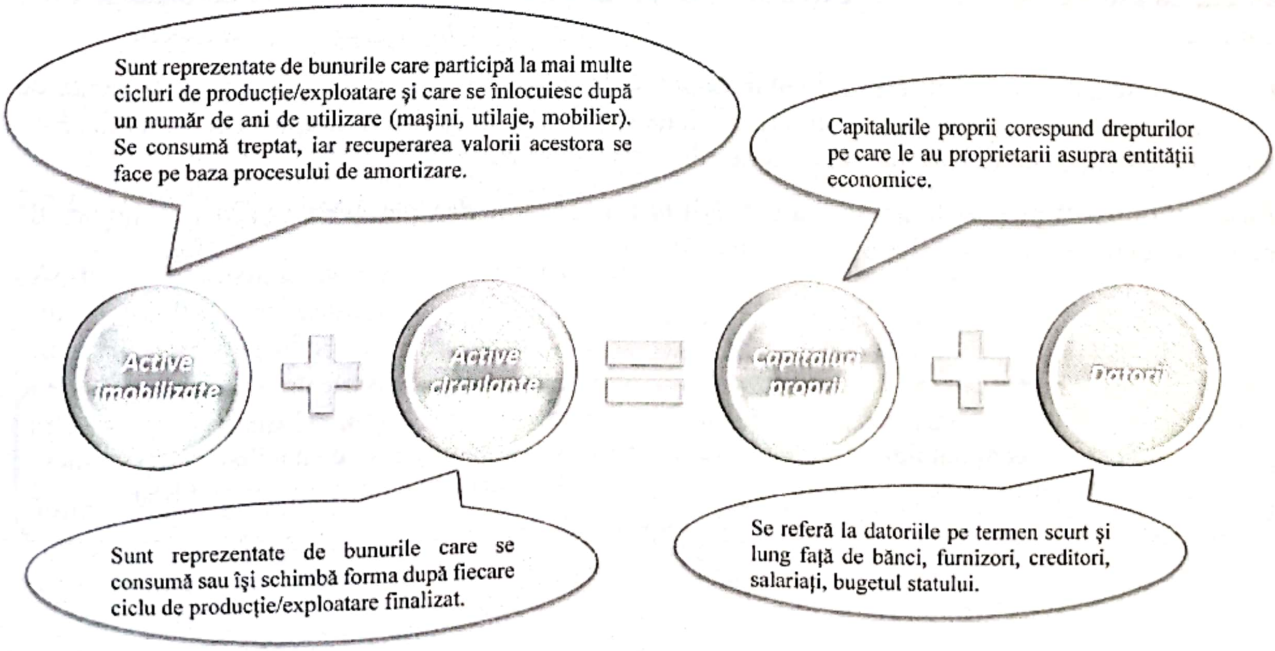
Obiectul de studiu al contabilității, conform concepției economice îl constituie capitalul privit sub dublu aspect: sub aspectul destinației lui (capital fix și capital circulant) și sub aspectul modului de procurare sau de dobândire (capital propriu și capital străin) (Matiș și colectiv, 2010).

Schematic concepția economică poate fi reprezentată astfel:

Schema nr. 2.1.3.1. *Ilustrarea concepției economice*



Ecuația de echilibru a capitalului se prezintă astfel:



Scanned with OKEN Scanner

O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective (art. 151, OMFP 1802/2014).

Bineînțeles că acest control survine în urma unui ***eveniment*** care a avut loc (***trecut***). ***Beneficiile economice viitoare*** ne ajută de asemenea să identificăm corect un activ în sensul analizei posibilității de folosire a acestuia pentru a aduce beneficii particulare entității în viitor (fie el imediat sau pe termen mediu sau lung). Odată identificat un element care corespunde definiției activului, pentru ca acesta să fie recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț, este de asemenea necesară îndeplinirea ***criteriilor de recunoaștere*** (prezentate mai sus pentru toate elementele de poziție financiară, care acum sunt particularizate pentru active), după cum urmează (exprimarea decurge din criteriile de recunoaștere generale aplicabile elementelor Situațiilor financiare, prezentate la pagina anterioară):

- este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate, și
- activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil (art. 18(2), OMFP 1802/2014).

Potențiale beneficii economice desemnează potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de *numerar sau echivalente de numerar* către entitate.

De asemenea, putem vorbi despre un potențial productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii ori producerea de bunuri destinate vânzării de către entitate, dar și despre convertibilitate în numerar sau echivalente de numerar (art. 18(3), OMFP 1802/2014).

Numerarul reprezintă disponibilitățile bănești care îmbracă diferite forme, după cum se va explica ulterior, de exemplu disponibilitățile deținute de o entitate în contul curent de la bancă. Echivalentele de numerar reprezintă titluri de valoare sau instrumente financiare (acțiuni și obligațiuni primare sau derivate) care sunt deținute de către entitate pe termen foarte scurt, mai mic decât un (de exemplu, pentru maxim 3 luni). Aceste titluri sunt asociate numerarului pentru că se pot transforma rapid în bani (dacă nu există alte restricții sau condiționări) și acoperi datorii scadente, la fel ca și numerarul.

Activele patrimoniale pot fi clasificate după conținutul economic și natura lor, respectiv după lichiditate. Prezentarea în ordine crescătoare a lichidității implică următoarele categorii și subcategorii de active:

A. Active imobilizate
A1. Imobilizări necorporale
A2. Imobilizări corporale
A3. Imobilizări financiare

B. Active circulante
B1. Stocuri
B2. Creanțe
B3. Investiții pe termen scurt
B4. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

Scanned with OKEN Scanner

Acestor categorii de active care sunt prezentate în mod explicit în Bilanț, li se adaugă activele rectificative care au rolul de a corecta valoarea unora dintre elementele mai sus menționate. Activele rectificative includ amortizarea, ajustările pentru depreciere și pierdere de valoare, respectiv diferențele de preț.

A. ACTIVELE IMOBILIZATE

Cunoscute de asemenea ca și active pe termen lung sau bunuri imobile, activele imobilizate sunt acele active care:

- au o perioadă de utilizare și lichidare mai mare de un an;
- participă la desfășurarea mai multor circuite economice, nu se consumă și nu se înlocuiesc la prima utilizare;
- sunt fixate în activitatea entității, nefiind destinate direct comercializării (Matiș și colectiv, 2010, pag. 61).

La rândul lor, activele imobilizate se diferențiază în trei subcategorii, după cum vom prezenta în cele ce urmează.

A.1. Imobilizările necorporale

Un activ imobilizat poate fi clasificat ca fiind necorporal atunci când este identificabil și nu are formă fizică. În cazul în care un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat (art. 144(2), OMFP 1802/2014).

În ceea ce privește caracteristica de identificare, considerăm un activ ca fiind identificabil dacă acesta:

- este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau
- decurge din drepturile contractuale ori de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi și obligații (art. 150, OMFP 1802/2014).

Această subcategorie cuprinde următoarele elemente:

- *cheltuielile de constituire* (cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități, cum ar fi: taxele și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuielile privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuielile de prospectare a pieței, cheltuieli de publicitate și alte cheltuieli de această natură) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 62);
- *cheltuielile de dezvoltare* (cheltuielile ocazionate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe menite să contribuie la realizarea de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 62);

Scanned with OKEN Scanner

- *concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare*, cu excepția celor create intern de entitate (cheltuielile ocazionate de achiziționarea brevetelor, licențelor, mărcilor de fabricație, know-how-urilor și a altor drepturi similare de proprietate industrială și intelectuală, inclusiv valoarea acestora aduse ca aport de către acționari/asociați sau primite gratuit) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 63);
- *activele necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale*;
- *fondul comercial pozitiv* (se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate; reprezintă cheltuielile efectuate pentru menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate al entității, cum ar fi: clientela, vadul comercial, firma, segmentul de piață, emblema, reputația, concurența și alte legături comerciale) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 63);
- *alte imobilizări necorporale* (programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți, aduse ca aport la capitalul social sau primite cu titlu gratuit pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale: rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 64); și
- *avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale* (creanțele entității față de furnizorii de imobilizări necorporale, pentru sumele acordate în vederea executării acestor active) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 64).

Un caz particular îl reprezintă ***imobilizările necorporale generate intern,*** care sunt mai greu de evaluat dacă se califică pentru recunoaștere datorită următoarelor aspecte:

- a identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare preconizate; și
- a determina în mod fiabil costul activului.

În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi (art. 163, OMFP 1802/2014).

A.2. Imobilizările corporale

Cunoscute de asemenea ca și active tangibile, fixe, aceste active au formă fizică, fiind incluse în această categorie dacă:

- sunt deținute de entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an (Matiș și colectiv, 2010, pag. 64).

Această subcategorie cuprinde următoarele elemente:

- *Terenuri și amenajări de terenuri* (terenuri construite, terenuri neconstruite, terenuri cu zăcăminte, terenuri agricole, terenuri silvice etc.) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 65);
- *Construcții* (hale, clădiri administrative, depozite, inclusiv instalațiile necesare: încălzire, telefon, energie, apă etc. unde se desfășoară activitățile entității: producție, servicii, comerț, administrație etc.) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 65);
- *Instalații tehnice și mijloace de transport* (mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 65);

Scanned with OKEN Scanner

- *Alte instalații, utilaje și mobilier* (aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale);
- *Investiții imobiliare*;

> Investițiile imobiliare sunt denumite și proprietăți imobiliare. Proprietatea reprezintă un teren sau o clădire - ori o parte a unei clădiri - sau ambele, deținută mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru: a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității (art. 197, OMFP 1802/2014).

- *Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale*;
- *Active biologice productive* (orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor, precum animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați; acestea nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare);
- *Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție* (creanțele entității față de furnizorii de imobilizări pentru sumele acordate în avans și imobilizările corporale primite de la terți și nerecepționale, respectiv investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză etc.) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 65).

> Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și la determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale. Cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale (art. 246, OMFP 1802/2014).

A.3. Imobilizările financiare

Imobilizările financiare cuprind în esență drepturile entității sub formă de acțiuni și alte titluri cu venit variabil deținute în capitalul altor entități, a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă (Matiș și colectiv, 2010, pag. 66). Regăsim în această subcategorie următoarele:

- *acțiunile deținute la entitățile afiliate*;
- *împrumuturile acordate entităților afiliate* (drepturile de creanță ale entității pentru sumele împrumutate pe termen lung entităților afiliate);
- *acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun (interese de participare)*;
- *împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun (de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare)* (drepturile de creanță ale entității pentru sumele împrumutate pe termen lung entităților asociate și entităților controlate în comun);
- *alte investiții deținute ca imobilizări;*
- *alte împrumuturi* (creanțe imobilizate – acea parte a creanțelor cu scadența mai mare de 12 luni).

Scanned with OKEN Scanner

Art. 8, OMFP 1802/2014 aduce o serie de clarificări ale definițiilor la nivelul unui grup de entități, după cum urmează:
Entități afiliate înseamnă două sau mai multe entități din cadrul unui grup.
Filială înseamnă o entitate controlată de o societate-mamă, inclusiv orice filială a societății mamă care le conduce.
Interes de participare înseamnă drepturi în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitatea entității care deține drepturile respective. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități reprezintă un interes de participare, dacă depășește un prag procentual de 20%.
Entitate asociată înseamnă o entitate în care o altă entitate are un interes de participare și ale cărei politici de exploatare și financiare fac obiectul unei influențe semnificative exercitate de cealaltă entitate. Se consideră că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților respectivei entități. Ca urmare, existența unei entități asociate presupune îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv deținerea unui interes de participare în cealaltă entitate și exercitarea influenței semnificative asupra politicilor de exploatare și financiare ale acesteia.

B. Activele circulante

Denumite și active curente sau bunuri mobile, în cadrul acestei categorii se include un activ atunci când:

- se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;
- este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;
- se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată (art. 268(1), OMFP 1802/2014).

În ceea ce privește ciclul de exploatare al unei entități, acesta acoperă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Având în vedere forma concretă pe care o îmbracă și destinația lor în activitatea entității, activele circulante cuprind la rândul lor patru subcategorii, după cum vom prezenta în cele ce urmează.

B1. Stocurile

Stocurile sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii (art. 272(1), OMFP 1802/2014).

Matiș și colectiv (2010, pag. 69) clasifică stocurile ca fiind:

- *rezerve pentru producție*: materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producția, lucrările și serviciile în curs de execuție; și
- *rezervele pentru circulație*: semifabricatele destinate vânzării, produsele finite, mărfurile etc.

Scanned with OKEN Scanner

Detaliem în cele ce urmează componentele acestei subcategorii, prezentând o scurtă descriere conform literaturii de specialitate:

- ***materiile prime*** (participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată);
- ***materialele consumabile*** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile, care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit);
- ***materialele de natura obiectelor de inventar*** (bunurile care fie au o valoare mai mică decât limita reglementară pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de utilizare, fie au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor; echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, sculele, mobilierul mărunt, instrumentele, mecanismele, dispozitivele și verificatoarele cu destinație specială, matrițele și modelele folosite la fabricarea anumitor produse și alte obiecte asimilate) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 70);

> **Din punct de vedere fiscal,** entitățile aplică un anumit tratament (referitor la amortizare) activelor care reprezintă un activ imobilizat corporal și au o valoare de intrare egală sau mai mare decât plafonul de **2.500 lei.**

- ***produsele***, cuprinzând la rândul lor: *semifabricatele* (produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție/fază de fabricație și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții/faze de fabricație sau se livrează terților); *produsele finite* (produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților); *rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile*; și *produsele agricole* (rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.);
- ***producția în curs de execuție*** (producția care nu a trecut prin toate fazele/stadiile de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime; serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate);
- ***activele biologice de natura stocurilor*** (acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice, precum animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea);
- ***ambalajele*** (ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte).

B2. Creanțele

Creanțele reprezintă opusul datoriilor, mai precis valori economice avansate temporar de către entitate (în calitate de creditor) altor persoane fizice sau juridice (în calitate de debitori) și pentru care urmează să se primească un echivalent valoric (precum o sumă de bani, un bun, o lucrare sau un serviciu) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 71). Vom prezenta în cele ce urmează principalele categorii de creanțe.

Scanned with OKEN Scanner

Creanțele comerciale iau naștere fie din operațiile de cumpărare de stocuri (ca și excepție, fiind vorba de avansuri), fie din operațiile de vânzare de bunuri, lucrări sau servicii (Matiș și colectiv, 2010, pag. 71) și cuprind:

- *Avansurile acordate furnizorilor (furnizori-debitori)* reprezintă drepturile de creanță ale entității față de furnizorii de bunuri și servicii pentru avansurile și aconturile acordate acestora. Atunci când aceste sume sunt acordate înaintea începerii execuției unei comenzi sau a unui contract, ele sunt denumite avansuri, iar dacă sunt acordate după executarea parțială a comenzilor sau contractelor, sunt denumite aconturi. Avansurile și aconturile reprezintă de fapt niște împrumuturi sau finanțări temporare înainte ca datoria față de furnizori să existe, generând drepturi de creanță față de furnizori (Matiș și colectiv, 2010, pag. 71);
- *Clienții* reprezintă creanța cu ponderea cea mai mare în cazul majorității entităților. În contextul vânzării pe credit a bunurilor și serviciilor, acestea sunt livrate și facturate clienților, urmând a fi încasate ulterior, motiv pentru care, până la momentul încasării, entitatea va înregistra o creanță față de client;
- *Efecte comerciale de primit* (înscrisuri, polițe, cambii, bilete la ordin etc., care reflectă drepturi de creanță asupra clienților care au acceptat să își onoreze obligațiile pe baza unui credit cambial);
- *Clienți – facturi de întocmit* (valoarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate către clienți pentru care nu s-au întocmit facturi la sfârșitul lunii) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 72).

Creanțele sociale provin din relațiile de decontare ale entității cu salariații și organismele de asigurări și protecție socială, precum avansuri acordate personalului, alte creanțe în legătură cu personalul și alte creanțe sociale (Matiș și colectiv, 2010, pag. 72). ***Creanțele fiscale*** cuprind reprezintă drepturile entității față de stat pentru impozitele plătite în plus (impozitul pe profit plătit în plus), taxe plătite în plus etc. Amintim de asemenea ***creanțele legate de asociați*** (drepturile de creanță asupra acționarilor sau asociaților care s-au implicat în constituirea sau majorarea capitalului social și care nu au vărsat integral contribuțiile la care s-au angajat), ***creanțele legate de unitățile din cadrul grupului*** (grupul reprezentând un ansamblu de entități între care există participații reciproce) și ***creanțe diverse*** (desemnând drepturile entității față de diverși debitori).

B3. Investițiile pe termen scurt

Potrivit reglementărilor în vigoare, această categorie cuprinde acțiuni deținute la entități afiliate și alte investiții pe termen scurt (obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt).

Potrivit reglementărilor în vigoare, această categorie cuprinde acțiuni deținute la entități afiliate și alte investiții pe termen scurt (obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt).

B4. Casa și conturile la bănci

Conturile la bănci cuprind valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot de asemenea fi incluse în numerar și echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deținute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, și nu în scop investițional (art. 302, OMFP 1802/2014).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

C. Cheltuielile în avans

Aceste elemente reprezintă active generate de plata în exercițiul curent a unor cheltuieli (pentru chirii, abonamente, asigurări, publicitate, etc.) care privesc exercițiile financiare viitoare. Implicit, în exercițiul curent, când are loc plata, sumele respective sunt considerate în avans pentru ceea ce va urma (fiind în esență o creanță cu un caracter mai special), motiv pentru care se „stochează" în Bilanț în categoria activelor, urmând ca în exercițiul viitor, când va avea loc contraprestația, să fie recunoscute în Contul de profit și pierdere, ca și cheltuieli propriu-zise, care vor afecta rezultatul exercițiului. De reținut că avem de-a face cu un activ, în ciuda denumirii ce include cuvântul „cheltuieli".

Conform teoriei, activele reprezintă resurse care includ beneficii economice viitoare probabile pentru entitate. Multe active, printre care și cheltuielile în avans, sunt folosite de către entitate de-a lungul timpului pentru a genera venituri. Subliniam anterior faptul că și în cazul *cheltuielilor în avans* avem de-a face cu un activ, acesta reprezentând în esență cheltuieli „amânate" (prin prisma faptului că înregistrarea lor ca și cheltuieli propriu-zise în baza folosirii resurselor este amânată pentru viitor). Astfel, folosirea cuvântului cheltuieli este justificată în prezent de fluxul de numerar care a avut loc și doar în asociere cu „în avans", generând stocarea temporară a unui activ. În exercițiul financiar următor este necesară efectuarea unei înregistrări cu scop de ajustare prin diminuarea activului și recunoașterea cheltuielii propriu-zise pentru echivalentul beneficiilor economice consumate (folosite) (a se vedea Capitolul 7.3). Cu alte cuvinte, putem spune că are loc transferul *cheltuielilor în avans* care au fost folosite, din Bilanț în Contul de profit și pierdere, conform următoarei reprezentări:

	Exercițiul financiar N	**Exercițiul financiar N+1**
Cheltuieli în avans	Efectuarea plății → activ – cheltuieli în avans (beneficii economice viitoare)	Folosirea beneficiilor economice → transferul de la activ la cheltuieli propriu-zise (cu chirie, asigurare, publicitate, etc.)

D. Activele rectificative

După cum menționam anterior, valoarea la care elementele de activ sunt prezentate în Bilanț este ajustată cu ajutorul unor elemente rectificative care corectează prin adunare sau scădere valoarea activelor la care se referă. Din categoria activelor rectificative fac parte: amortizarea, ajustările pentru depreciere și pierdere de valoare, respectiv diferențele de preț.

Amortizarea este procesul care ne permite înregistrarea folosirii activelor imobilizate de către entitate, exprimând reducerile de valoare aferente acestora. Indiferent de momentul în care are loc plata aferentă costului activelor imobilizate, folosirea acestora este cea care impune recunoașterea unei cheltuieli care va fi conectată cu veniturile generate cu ajutorul (și al) acestor active prin recunoașterea în cadrul aceluiași exercițiu financiar.

Conform OMFP 1802/2014 (art. 139(2)), amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică.
Durată de utilizare economică reprezintă: - perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau - numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv (art. 139(3), OMFP 1802/2014).

Matiș și colectiv (2010, pag. 76) subliniază rolul amortizării în a:

- constata deprecierea activelor imobilizate ca urmare a uzurii fizice și morale, diminuând valoarea inițială înregistrată pentru acestea;
- genera o cheltuială cu imobilizările, influențând rezultatul exercițiului financiar;
- fi inclusă în costul producției și ulterior, prin vânzarea acesteia, recuperată, fiind o sursă de autofinanțare.

Entitățile amortizează imobilizările corporale (mai puțin terenurile) și imobilizările necorporale utilizând una dintre următoarele metode de amortizare, având în vedere o reflectare cât mai fidelă a modului în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate:

- amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;
- amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;
- amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei cote a amortizării de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;
- amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare (art. 240(1), OMFP 1802/2014).

Ajustările pentru depreciere și pierdere de valoare reprezintă ajustări negative de valoare cu caracter provizoriu (reversibil). Acestea se constituie pe seama cheltuielilor, influențând rezultatele activității.

Diferențele de preț corectează prin adunare sau scădere valoarea activelor circulante, respectiv a stocurilor (Matiș și colectiv, 2010, pag. 77). Necesitatea acestor elemente rectificative se datorează folosirii la înregistrarea stocurilor a altor valori decât cele reale (costul de achiziție sau costul de producție), numite valori de înregistrare (precum costul standard, costul de producție prestabilit).

2.2.2. Pasivele (Capitalurile proprii și Datoriile)

Pasivele reprezintă resursele de finanțare a bunurilor economice. Pentru procurarea bunurilor economice, o entitate folosește pentru finanțare resursele proprii și resursele străine. Resursele proprii sunt fie resursele aduse de titularul de patrimoniu ca și contribuție la capitalul individual sau capitalul social, fie resursele create pe parcursul exercițiilor financiare prin autofinanțare (capitalizarea profiturilor anuale). Resursele străine sunt aduse de către terți. Aceștia împrumută capitalurile lor sub forma creditelor bancare, împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor comerciale etc. (Matiș și colectiv, 2010, pag. 78).

Scanned with OKEN Scanner

Observați cum elementele definite în cadrul celor trei concepții cu privire la obiectul contabilității se întrepătrund, astfel încât putem spune că în practică se aplică o combinație a acestora, care împrumută termeni de la fiecare.

Pasivele patrimoniale cuprind:

A. Capitalurile proprii
B. Datoriile
C. Provizioanele
D. Veniturile în avans

A. Capitalurile proprii pot fi văzute ca și:

dreptul acționarilor asupra activelor unei entități după deducerea tuturor datoriilor acesteia și cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar (art. 408, OMFP 1802/2014).

Astfel, la nivelul unei entități putem identifica:

- capitaluri proprii de proveniență externă (capitalul social, primele legate de capital)
- capitaluri proprii de proveniență internă (rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, rezervele).

Atunci când pregătesc Situațiile financiare, reglementările în vigoare le recomandă entităților să apeleze la conceptul financiar de capital.

Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete (de datorii) sau cu capitalurile proprii ale entității (art. 409, OMFP 1802/2014).

Active = Pasive
Active = Capitaluri proprii + Datorii
Capitaluri proprii = Active – Datorii

Capitalul social se constituie la înființarea entității, prin aportul acționarilor/asociaților (proprietarilor/investitorilor), fiind o condiție a existenței și funcționării acestora. Aportul poate fi în bani sau în natură (sub formă de bunuri). Concret, capitalul social se constituie din valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale create și care generează drepturi ale proprietarilor asupra activelor entității.

În funcție de forma de organizare juridică a entității, proprietarii/investitorii se numesc acționari (la societățile pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni) sau asociați (la societățile cu răspundere limitată, societățile în comandită simplă sau în nume colectiv). În consecință și diviziunile capitalului social se numesc acțiuni, respectiv părți sociale.

Capital social = Număr de acțiuni/părți sociale x Valoare nominală

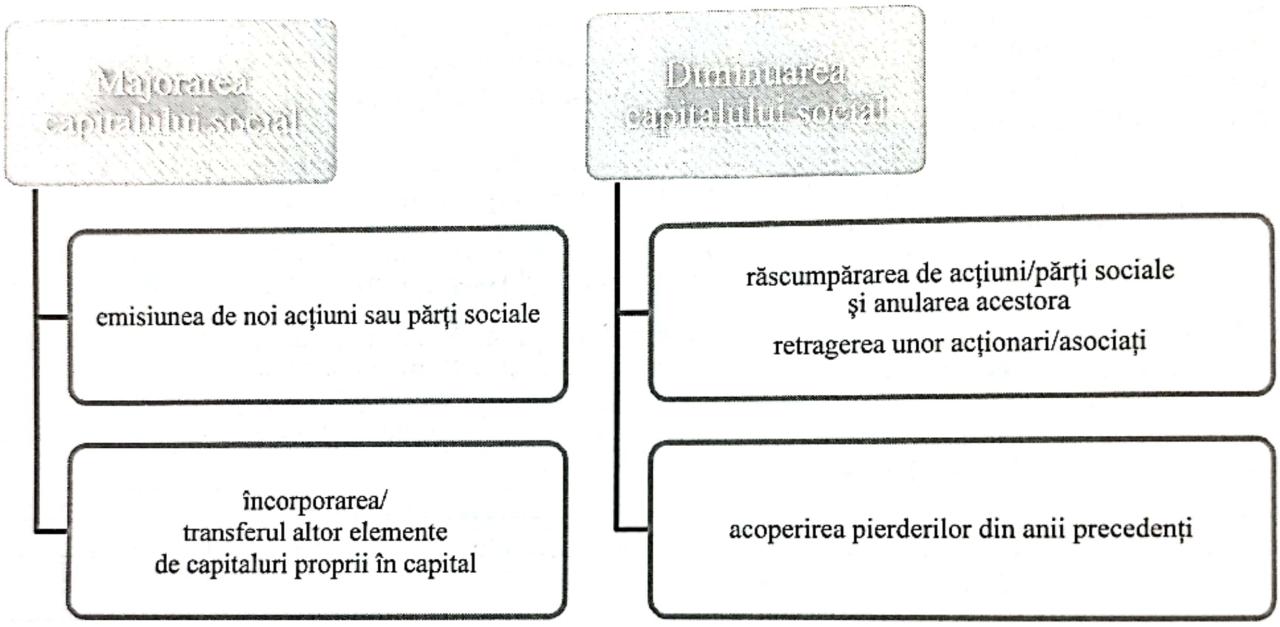
Scanned with OKEN Scanner

În contabilitate, regăsim capitalul social sub două forme:

- capital subscris nevărsat, folosit atunci când acționarii/asociații subscriu capitalul social, respectiv manifestă interes pentru participarea la formarea capitalului social al entității sau își exprimă intenția de a investi în entitatea respectivă;
- capital subscris vărsat, care apare atunci când acționarii/asociații aduc efectiv aportul lor, în bani sau în bunuri, în entitatea respectivă.

După atragerea/formarea capitalului social, ulterior, pe parcursul desfășurării activității, entitatea poate lua decizia de majorare sau de diminuare a capitalului social. Acest lucru se poate realiza prin următoarele modalități:

Schema nr. 2.2.2.1. *Operații privind capitalul social*



Primele legate de capital apar în contextul majorării capitalului social fie prin emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, fie prin fuziune, fie prin conversia unor obligațiuni în acțiuni. În acest context, tipologia primelor legate de capital este următoarea:

- Prime de emisiune = diferența dintre valoarea de emisiune a noilor acțiuni/părți sociale și valoarea lor nominală;
- Prime de aport = diferența dintre valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi;
- Prime de fuziune = diferența dintre valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al entității absorbante;
- Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni = diferența dintre valoarea nominală a obligațiunilor emise în baza împrumuturilor cu același nume și valoarea acțiunilor emise conform prevederilor din contractual de societate, atunci când valoarea obligațiunilor este superioară valorii acțiunilor în cauză.

Rezultatul exercițiului financiar se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile realizate de o entitate economică pe parcursul unui exercițiu financiar. Acesta poate îmbrăca două forme, în funcție de raportul dintre venituri și cheltuieli. Astfel, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul exercițiului va fi pozitiv și se va numi *Profit,* iar dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul exercițiului va fi negativ și se va numi *Pierdere*. În structura

Scanned with OKEN Scanner

capitalurilor proprii, rezultatul exercițiului apare cu plus atunci când îmbracă forma Profitului, respectiv cu minus, atunci când îmbracă forma Pierderii.

După aprobarea, anuală, a Situațiilor financiare, profitul trebuie repartizat, iar pierderea trebuie acoperită.

Rezultatul reportat este reprezentat de profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din anii precedenți.

Rezervele se constituie pe seama capitalizării profitului entității și pot fi de mai multe feluri:

- Rezerve legale – se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege.

  Conform legislației în vigoare este obligatorie constituirea lor în procent de 5% din profitul brut anual, până se ajunge, cumulate anual, la 20% din valoarea capitalul social.

  Rezervele legale sunt destinate protejării capitalului entității în situația în care în unele exerciții financiare se înregistrează pierderi.

- Rezerve statutare – se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia;

- Alte rezerve – pot fi constituite facultativ din profitul net al entității pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Rezervele din reevaluare se referă la surplusul de valoare creat prin reevaluarea imobilizărilor corporale.

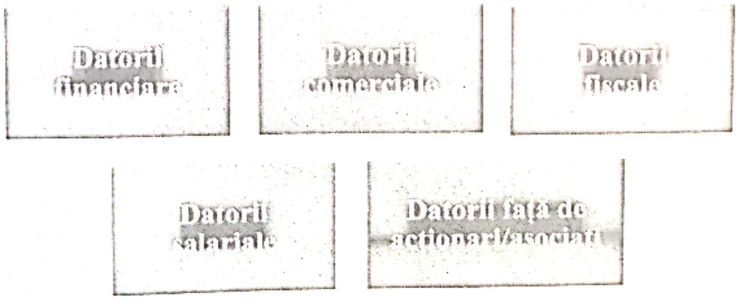
B. Datoriile

O datorie reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să genereze o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

O datorie este ***recunoscută*** în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ***ieșire de resurse încorporând beneficii economice*** va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi ***evaluată în mod credibil*** (art. 18(b), OMFP 1802/2014).

Cu alte cuvinte, datoriile reprezintă resursele sau capitalurile primite de la terți, pentru care entitatea trebuie să ofere o contraprestație sau un echivalent în bani. Persoanele fizice și juridice față de care entitatea are obligații se numesc creditori.

Creditori ai unei entități economice pot fi: băncile, furnizorii, statul, salariații, asociații, etc Identificăm, astfel următoarele categorii de datorii:



Scanned with OKEN Scanner

Datoriile financiare reprezintă datoriile față de bănci și alte persoane juridice sau fizice de la care entitatea a primit credite. Astfel, în această categorie regăsim: creditele bancare, împrumuturile din emisiuni de obligațiuni, datoriile privind imobilizările financiare.

Creditele bancare se referă la sumele împrumutate de la bănci sau alte instituții de credit, pe termen lung sau scurt, și care sunt purtătoare de dobânzi.

Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni se referă la sumele încasate de la diverse persoane fizice sau juridice care cumpără aceste titluri de valoare, numite obligațiuni, pe care entitatea economică în cauză le emite atunci când are nevoie de resurse financiare. Concret, entitățile al căror capital social este format din acțiuni și care au nevoie de un împrumut pe termen lung, pot emite obligațiuni pe care le supun subscripției (achiziției) publice, recurgând sau nu la intermediari. Persoane fizice sau juridice interesate, care dispun de resurse financiare, cumpără aceste obligațiuni, care sunt purtătoare de dobânzi, prime sau alte avantaje, și în felul acesta împrumută entitatea emitentă. Practic, aceste obligațiuni sunt niște titluri de credit, niște contracte care reglementează între emitent (debitor) și cumpărători (creditori) următoarele: valoarea împrumutului, rata dobânzii, scadența, garanții și alte clauze.

Datoriile privind imobilizările financiare se referă la împrumuturile primite de către o entitate de la alte entități din cadrul grupului, practic de la entități cu care este legată prin titluri de participare (entități care dețin acțiuni în capitalul altor entități). Entitatea care acordă un astfel de împrumut este cea care deține creanțe imobilizate.

Datoriile comerciale reprezintă obligațiile față de terți care decurg din relațiile comerciale cu aceștia. În această categorie se includ: furnizorii, efectele de plătit, clienții-creditori.

Furnizorii se referă la datoriile față de alte entități economice pentru bunurile, serviciile și lucrările primite de la aceștia.

Efectele de plătit cuprind datoriile față de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările primite de la aceștia și pe care entitatea economică în cauză se angajează printr-un efect comercial (bilet la ordin, trată, etc) să le plătească la o data ulterioară.

Clienții-creditori se referă la datoriile entității față de clienți pentru sumele primite de la aceștia sub formă de avans, înainte de livrarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

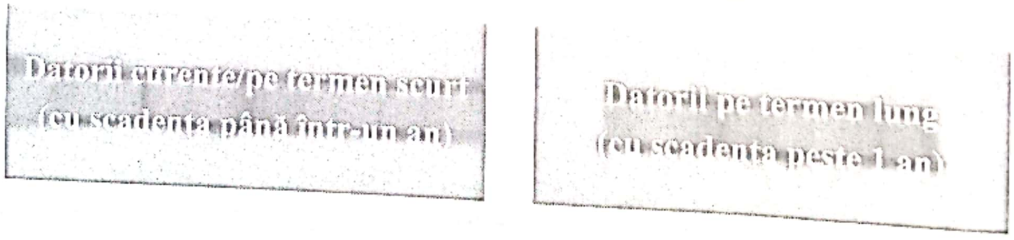
Datoriile fiscale reprezintă obligațiile entității față de bugetul statului și bugetele locale privind impozitele și taxele, cum ar fi: impozitul pe profit, taxa pe valoare adăugată de plată, taxe vamale, accize, impozitul pe salarii, impozitul pe clădiri, taxele pe mijloacele de transport etc.

Datoriile salariale se referă la sumele datorate de către entitate angajaților pentru munca prestată.

Datoriile față de acționari/asociați se referă la obligațiile entității față de acționari/asociați atât în ceea ce privește capitalul (dacă, de exemplu, un acționar/asociat se retrage, entitatea are datoria de a-i restitui partea de capital deținută) cât și în ceea ce privește împrumuturile acordate de asociați/acționari entității în cauză.

Datoriile față de alți terți, nenominalizați în categoriile expuse anterior, le regăsim în contabilitate sub denumirea generică de ***creditori diverși***.

În funcție de exigibilitatea acestora, datoriile sunt structurate astfel:



Scanned with OKEN Scanner

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

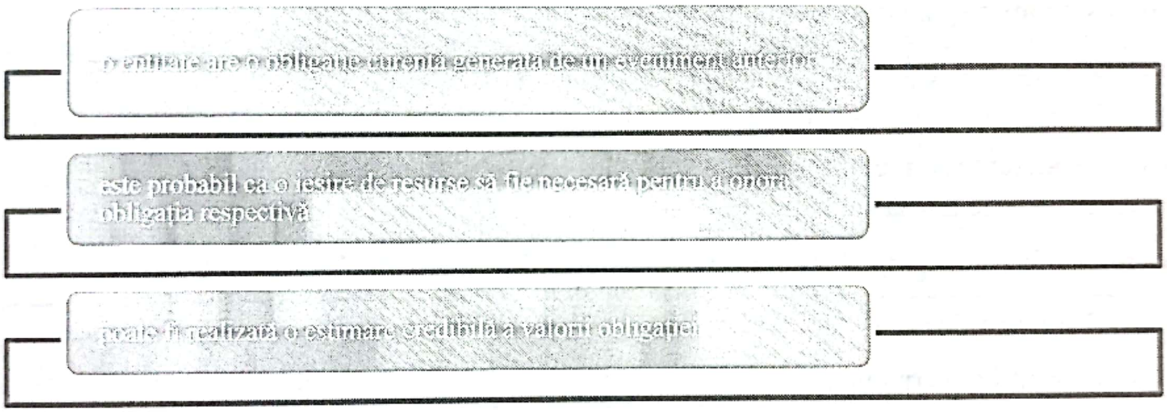
Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung (art. 360, OMFP 1802/2014).

C. Provizioanele:

sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea (art. 369, OMFP 1802/2014).

Am putea spune despre provizioane că sunt datorii incerte din punct de vedere al exigibilității sau al valorii lor. Provizioanele sunt dimensionate pe baza unor estimări contabile.

Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care următoarele condiții vor fi îndeplinite (art. 374, OMFP 1802/2014):



Constituirea provizioanelor este impusă de necesitatea aplicării principiului prudenței în contabilitate. În exercițiul în care se constituie aceste provizioane, se măresc cheltuielile, iar în exercițiul următor când are loc anularea lor se măresc veniturile, ceea ce determină o decalare în timp a impozitului pe profit (Matiș și colectiv, 2010, pag. 82).

Așa cum indică reglementările în vigoare, provizioanele se constituie pentru următoarele elemente:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiunile de restructurare,
- pensii și obligații similare;
- impozite;
- terminarea contractului de muncă.

Scanned with OKEN Scanner

D. Veniturile în avans sunt, după conținutul economic, datorii generate de încasarea în exercițiul curent a unor venituri (din chirii, abonamente, asigurări, etc) care privesc exercițiile financiare viitoare. Astfel, în exercițiul curent, când are loc încasarea, sumele respective sunt considerate în avans pentru ceea ce va urma, de aceea se „stochează" în Bilanț în categoria datoriilor, urmând ca în exercițiul viitor, când va avea loc contraprestația, să fie recunoscute în Contul de profit și pierdere, ca venituri propriu-zise, care vor afecta rezultatul exercițiului.

Cu alte cuvinte, putem spune că are loc transferul *veniturilor în avans*, din Bilanț în Contul de profit și pierdere, conform următoarei reprezentări:

	Exercițiul financiar N	**Exercițiul financiar N+1**
Venituri în avans	Încasarea (chirie, asigurări, abonamente, etc) → datorie – venituri în avans (ieșire de beneficii economice viitoare)	Efectuarea contraprestației → transferul de la datorie la venituri propriu-zise

O formă deosebită de venituri în avans sunt considerate ***subvențiile pentru investiții***. Acestea sunt elemente primite cu titlu nerambursabil de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
- alte sume primite cu caracter de subvenții (art. 393 – OMFP 1802/2014)

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

2.2.3. Cheltuielile, veniturile și rezultatele

Activitățile desfășurate de entitățile economice sunt, pe de o parte, consumatoare de resurse, iar, pe de altă parte, generatoare de venituri, care produc modificări în volumul patrimoniului și de aici, în poziția financiară a entităților. Astfel, apar cheltuielile și veniturile pe baza cărora se determină performanțele unei entități, toate aceste elemente, numite de rezultate, fiind cuprinse în Contul de profit și pierdere.

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE	
CHELTUIELI	VENITURI
REZULTATUL EXERCIȚIULUI = VENITURI - CHELTUIELI	

Scanned with OKEN Scanner

Momentul recunoașterii cheltuielilor și veniturilor în Contul de profit și pierdere depinde de principiul de organizare a contabilității, respectiv dacă vorbim despre o *contabilitate de angajamente (accrual accounting)* ori despre o *contabilitate de casă sau de trezorerie (cash accounting).*

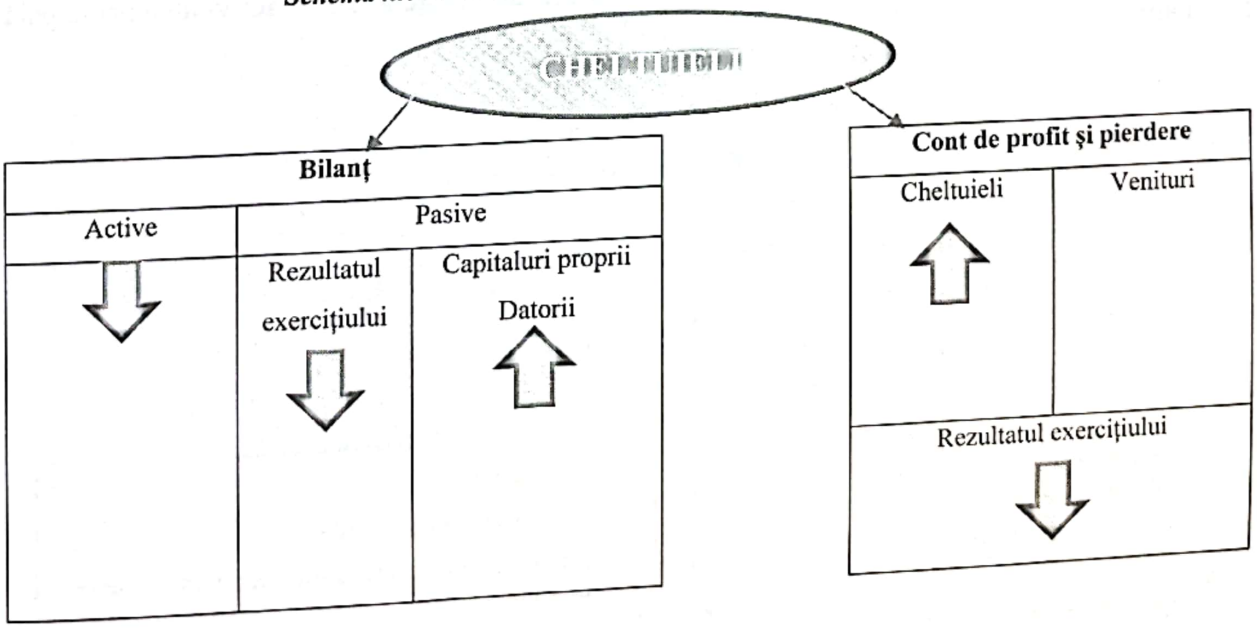
> Conform principiului contabilității de angajamente, efectele operațiilor economice sunt recunoscute atunci când operațiile se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în Situațiile financiare ale perioadelor aferente (art. 53 (1), OMFP 1802/2014).

La polul opus, contabilitatea de casă/de trezorerie, presupune înregistrarea în categoria cheltuielilor și a veniturilor numai a operațiilor economice care au fost decontate. Astfel, cheltuielile sunt înregistrate numai în momentul plății iar veniturile numai în momentul încasării.

Prin urmare, contabilitatea de angajamente oferă informații nu numai despre operațiile trecute, care au implicat încasări și plăți, ci și despre obligațiile de plată din viitor (datoriile actuale) și despre resursele privind încasările viitoare (creanțele actuale). Contabilitatea de trezorerie se bazează pe fluxurile de numerar (fluxuri monetare) iar contabilitatea de angajamente se bazează pe fluxurile reale (mișcările de bunuri și servicii) (Matiș și colectiv, 2010, pag. 92-93).

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exercițiului financiar sub formă de *ieșiri sau scăderi ale valorii activelor* sau *creșteri ale datoriilor,* care se concretizează în *reduceri ale capitalurilor proprii,* altele decât cele rezultate din distribuția acestora către acționari (Matiș și colectiv, 2010, pag. 87-88).

Schema nr. 2.2.3.1. *Ilustrarea modului de formare a cheltuielilor*



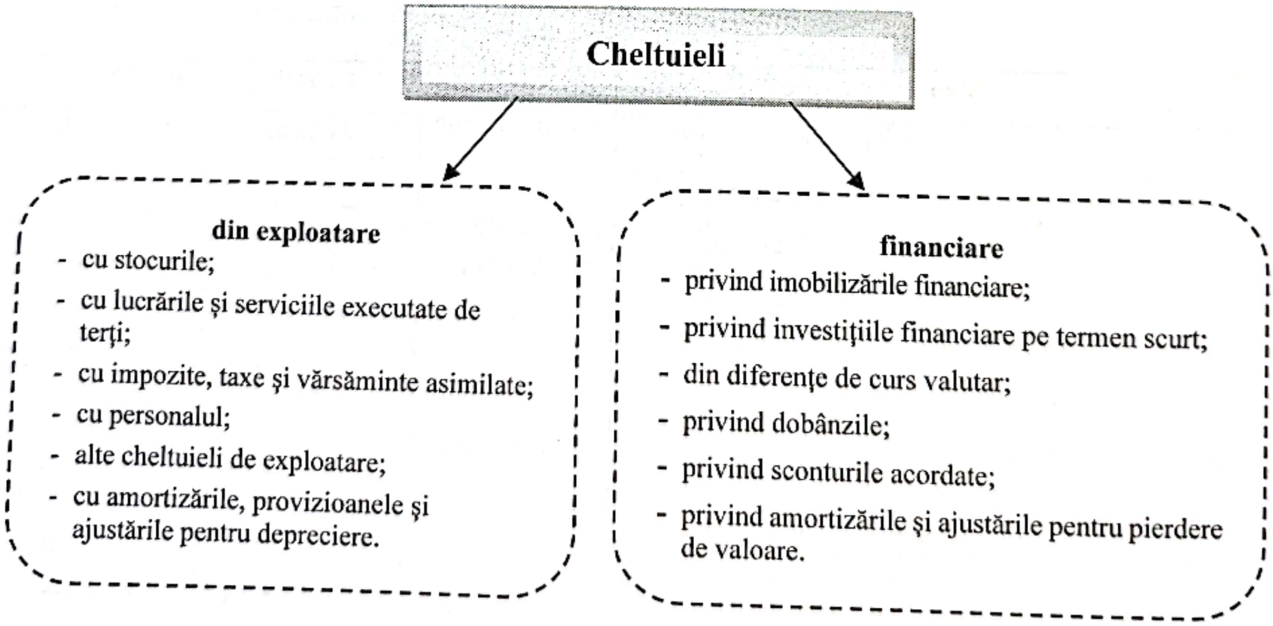
Scanned with OKEN Scanner

Etapele ocazionării cheltuielilor sunt:

Schema nr. 2.2.3.2. *Etapele de formare a cheltuielilor*

În contabilitatea românească care este o contabilitate de angajamente, cheltuielile sunt recunoscute în *momentul consumului sau al creșterii datoriilor.*

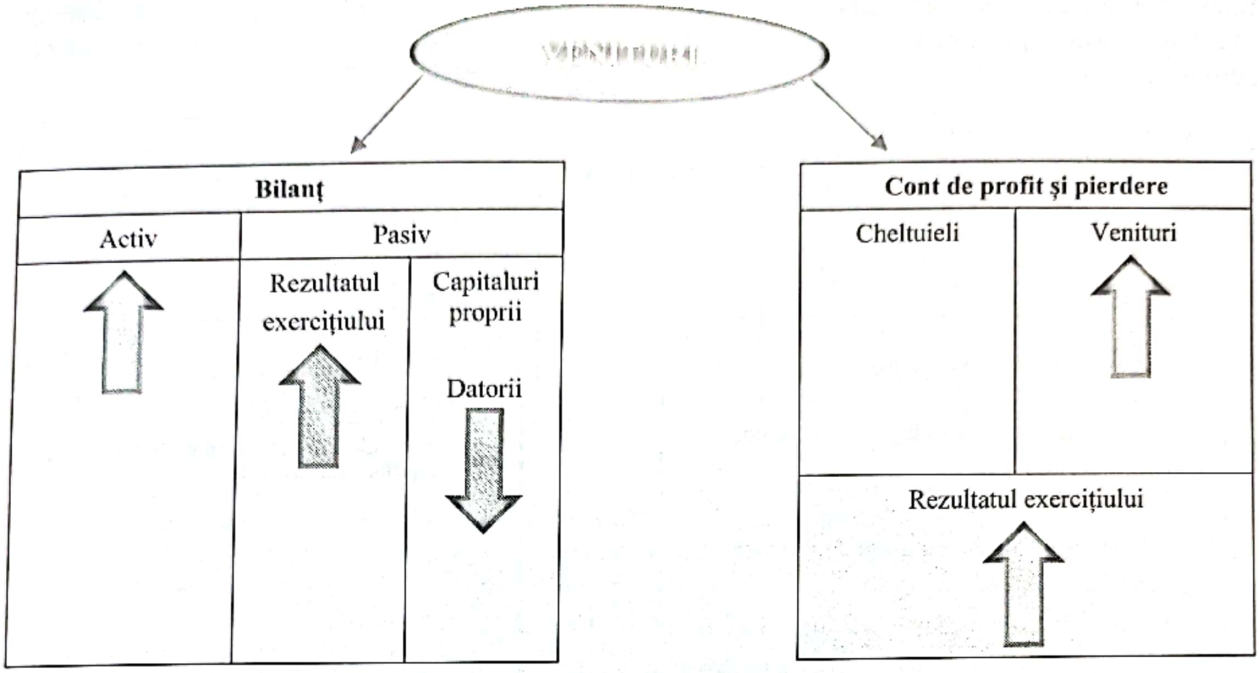
Clasificarea cheltuielilor se realizează după natura lor, astfel identificăm : cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare. Cheltuielile de exploatare sunt legate, în general, de activitatea principală a entității.



Veniturile sunt reprezentate de creșterea, în decursul unui exercițiu financiar a unor avantaje economice (beneficii economice) viitoare, sub forma *intrării sau creșterii de active* sau *scăderii datoriilor,* care se concretizează în *creșteri ale capitalurilor proprii*, altele decât cele rezultate din contribuțiile acționarilor (Matiș și colectiv, 2010, pag. 89).

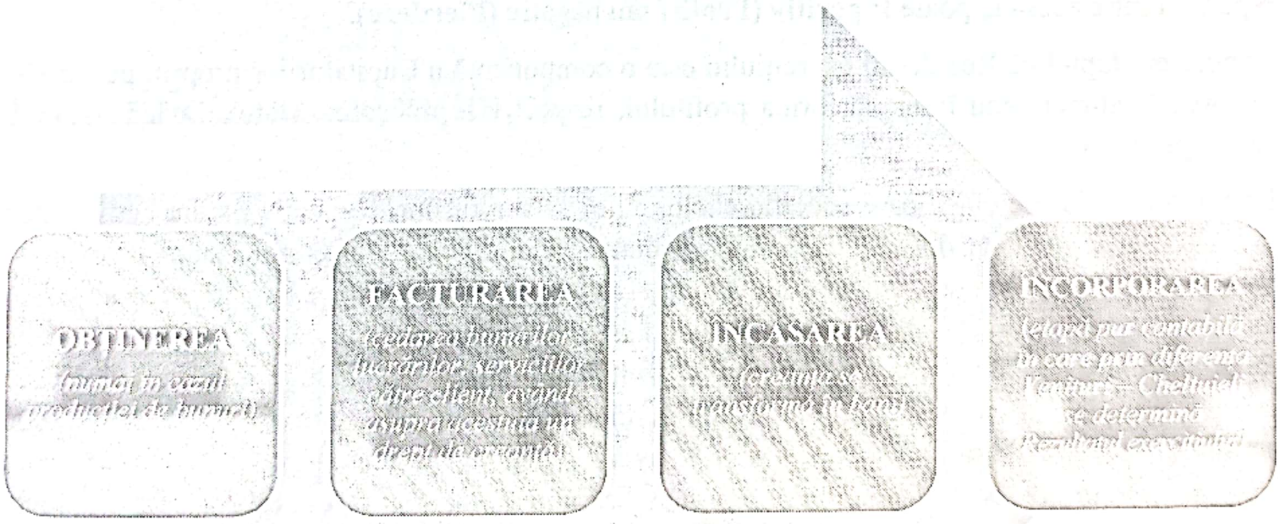
Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 2.2.3.3. *Ilustrarea modului de formare a veniturilor*



Etapele obținerii veniturilor sunt redate mai jos:

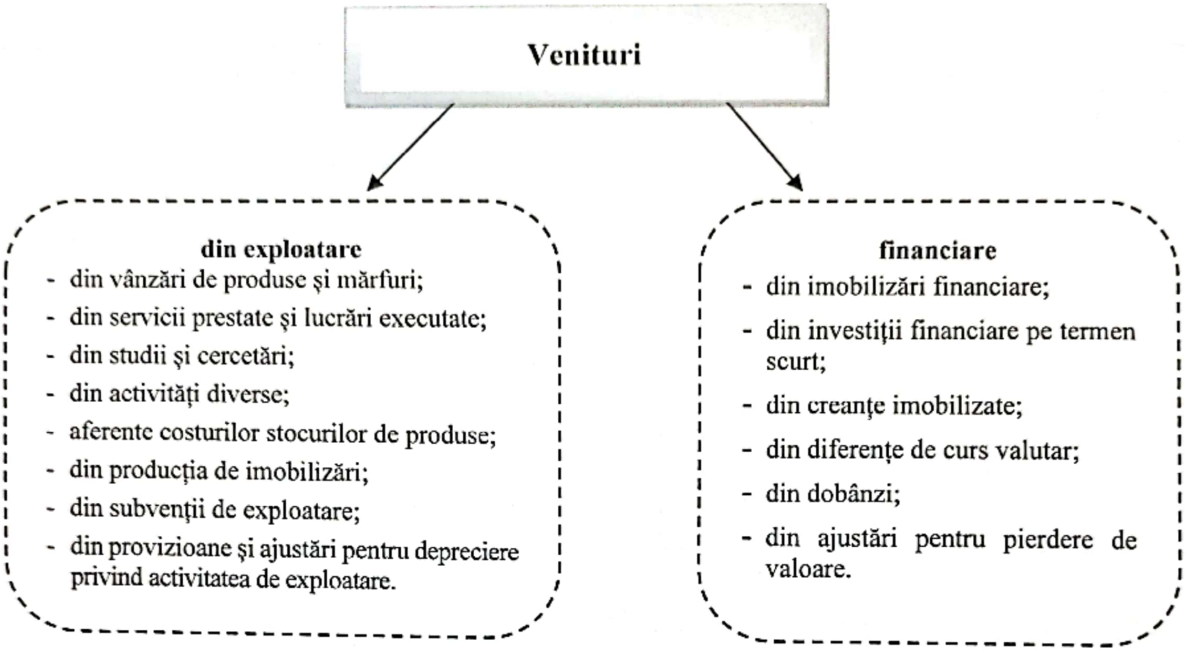
Schema nr. 2.2.3.4.*. Etapele de formare a veniturilor*



În contabilitatea românească (contabilitate de angajamente) veniturile sunt recunoscute în *momentul obținerii și/sau a facturării.*

Scanned with OKEN Scanner

Clasificarea veniturilor se face după natura lor, defalcându-se în: venituri de exploatare și venituri financiare. *Veniturile din exploatare* sunt veniturile realizate de o entitate din vânzarea produselor sau a mărfurilor, prestarea serviciilor sau alte activități care formează obiectul ei principal de activitate.



Rezultatul exercițiului se determină prin compararea cheltuielilor cu veniturile și în funcție de raportul dintre acestea, poate fi **pozitiv (Profit)** sau negativ **(Pierdere)**.

Cunoaștem faptul că Rezultatul exercițiului este o componentă a Capitalurilor proprii, pe care le majorează, atunci când îmbracă forma profitului, respectiv le micșorează atunci când îmbracă forma pierderii.

Păstrând criteriul de clasificare specific cheltuielilor și veniturilor, respectiv natura activităților care le-au generat, identificăm și tipologia Rezultatului exercițiului, reflectat în Contul de profit și pierdere. Astfel, dacă rezultatul este generat de activitatea de exploatare a entității economice, se numește ***Rezultat din exploatare***, iar dacă acesta este generat de activitatea financiară, se numește ***Rezultat financiar***. Între cele două tipuri de rezultate nu există o condiționare, în sensul că dacă activitatea de exploatare generează într-un exercițiu financiar, profit, nu este obligatoriu ca și activitatea financiară să aducă tot profit, și invers. Tocmai din acest motiv și documentul de sinteză, se numește Cont de profit și pierdere, adică putem avea profit din exploatare și pierdere din activitatea financiară sau invers.

REZULTATUL DIN EXPLOATARE = VENITURI DIN EXPLOATARE - CHELTUIELI DIN EXPLOATARE
REZULTATUL FINANCIAR = VENITURI FINANCIARE - CHELTUIELI FINANCIARE
REZULTATUL EXERCIȚIULUI = REZULTATUL DIN EXPLOATARE + REZULTATUL FINANCIAR

Scanned with OKEN Scanner

Legătura dintre cele două documente de sinteză, Bilanț și Contul de profit și pierdere, asigurată de acest indicator de performanță – Rezultatul exercițiului – poate fi observată în figura următoare:

Schema nr. 2.2.3.5. *Dubla determinare a rezultatului exercițiului*

Bilanț (Situația patrimoniului)		
Active	Pasive	
... ...	Rezultatul exercițiului ...	Capitaluri proprii Datorii
Total Active	Total Pasive	

Cont de profit și pierdere (Situația rezultatului exercițiului)	
Cheltuieli	Venituri
Cheltuieli din exploatare...	Venituri din exploatare...
Cheltuieli financiare...	Venituri financiare ...
Total Cheltuieli	Total Venituri
Rezultatul exercițiului	

Determinarea Rezultatului exercițiului în contabilitate se poate face în două moduri:

a) dacă rezultatul se calculează punctual, în raport cu activitatea desfășurată în cursul exercițiului financiar, care a generat venituri și cheltuieli:

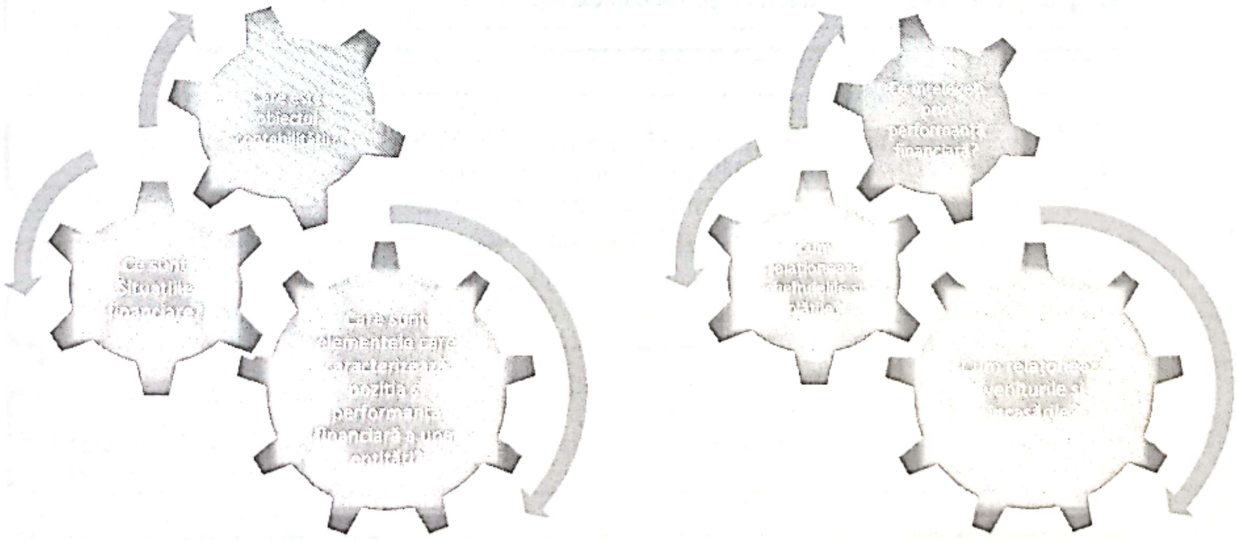
REZULTATUL EXERCIȚIULUI = Venituri – Cheltuieli

b) dacă rezultatul se calculează pe baza variația capitalurilor proprii pentru exercițiul financiar în cauză (Cp):

REZULTATUL EXERCIȚIULUI = Cp la închiderea exercițiului – Cp la începutul exercițiului

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Scanned with OKEN Scanner

Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

- Definiți patrimoniul ca obiect al contabilității? Dați exemple de bunuri economice.
- Prezentați ecuația de echilibru a patrimoniului
- Ce reprezintă lichiditatea și exigibilitatea?
- Analizați următoarele elemente și, prin considerarea definiției activului, decideți dacă și în ce condiții acestea ar putea fi incluse în categoria activelor unei brutării: făină, apă, drojdie, cuptor, electricitate, rețetă, veselă, numerar, pâine, angajați. Argumentați decizia luată.
- Alegeți o entitate cu activitate familiară pentru voi și exemplificați acele elemente de activ care considerați că se vor regăsi în bilanț astfel încât entitatea să își desfășoare activitatea în bune condiții.
- Considerați cazul unei brutării. Cum diferă beneficiile economice aduse de făina consumată astăzi pentru a produce pâine față de beneficiile economice aduse de făina pe care la finalul zilei de astăzi brutăria o va avea în depozit?
- Identificați criteriile de recunoaștere în contabilitate a unei datorii pe termen scurt. Dați câteva exemple în acest sens
- Explicați conceptul de capitaluri proprii și dați exemple de astfel de elemente
- Dacă un acționar aduce aport în entitate un utilaj, unde vom încadra acest aport în structura patrimonială? Argumentați decizia luată.
- Identificați etapele ocazionării cheltuielilor pentru o achiziție de materii prime de la furnizor care se dau în consum în exercițiul financiar curent, dar care se achită în exercițiul financiar viitor
- Identificați etapele obținerii veniturilor pentru vânzarea de mărfuri cu încasare pe loc, în numerar
- Considerați un exemplu cifric de determinare a rezultatului exercițiului prin cele două metode cunoscute

Scanned with OKEN Scanner

Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Elementul central al concepției economice asupra obiectului contabilității îl reprezintă:***
A	Resursele
B	Patrimoniul
C	Capitalul
D	Patrimoniul, resursele, capitalul
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
2.	***Din punct de vedere al concepției financiare, resursele permanente sau durabile sunt furnizate de către:***
A	Bănci, atunci când vorbim de credite bancare sub 1 an
B	Salariați, care urmează să fie plătiți în viitor, cu scadență mai mică de 1 an
C	Resursele rezultate exclusiv prin acumularea de profit; prin urmare nu există alte resurse permanente în afara acestora
D	Furnizori, care urmează să fie plătiți în viitor, cu scadență mai mică de 1 an
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
3.	***Elementul central al concepției financiare asupra obiectului contabilității îl reprezintă:***
A	Resursele
B	Patrimoniul
C	Capitalul
D	Patrimoniul, resursele, capitalul
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
4.	***Elementul central al concepției juridice asupra obiectului contabilității îl reprezintă:***
A	Resursele
B	Patrimoniul
C	Capitalul
D	Patrimoniul, resursele, capitalul
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
5.	***Intervalul de timp necesar pentru ca un element să fie convertit în disponibilități bănești reprezintă:***
A	Lichiditatea datoriilor
B	Lichiditatea capitalurilor proprii
C	Lichiditatea activelor
D	Exigibilitatea activelor
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
6.	***În cadrul concepției economice, după modul de finanțare, dobândire a bunurilor, deosebim:***
A	Capital propriu și capital străin
B	Capital fix și capital circulant
C	Capital propriu și capital impropriu
D	Capital fix și capital străin
E	Capital circulant și capital străin
7.	***Recunoașterea unui activ în cadrul bilanțului necesită următoarele elemente:***
A	Îndeplinirea criteriilor menționate prin intermediul definiției (resursă controlată de entitate, eveniment trecut, beneficii economice) și posibilitatea evaluării credibile a acestuia
B	Îndeplinirea criteriilor menționate prin intermediul definiției (resursă deținută de entitate, eveniment trecut, beneficii economice viitoare) și posibilitatea evaluării credibile a acestuia
C	Îndeplinirea criteriilor menționate prin intermediul definiției (resursă controlată de entitate, eveniment trecut, beneficii economice viitoare) și posibilitatea evaluării credibile a acestuia
D	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
E	Toate variantele anterioare sunt corecte
8.	***Cheltuielile de constituire reprezintă:***
A	Active imobilizate corporale
B	Cheltuieli, fiind înregistrate în Contul de profit sau pierdere
C	Active circulate
D	Active imobilizate necorporale
E	Un element prezentat doar în Notele explicative la Situațiile financiare anuale
9.	***Activele imobilizate au următoarele caracteristici:***
A	Au o perioadă de utilizare și lichidare mai mică de un an
B	Participă la desfășurarea mai multor circuite economice, dar se consumă și se înlocuiesc într-o perioadă mai mică de un an

Scanned with OKEN Scanner

C	Participă la desfășurarea mai multor circuite economice, nu se consumă și nu se înlocuiesc la prima utilizare
D	Sunt destinate direct comercializării
E	Se așteaptă a fi realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului
10	***Autoturismul Logan poate avea pentru SC Dacia-Renault SA calitatea de:***
A	Materie primă și imobilizare corporală
B	Produs finit, imobilizare necorporală, marfă
C	Imobilizare corporală, produs finit, marfă
D	Imobilizare corporală, obiect de inventar, material auxiliar
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
11.	***Capitalul social se caracterizează prin:***
A	Se constituie la înființarea entității prin aportul asociaților/acționarilor
B	Aportul adus de către asociați/acționari la constituirea societății trebuie să fie neapărat în numerar sau sub forma disponibilităților la bancă
C	Poate fi subscris și vărsat – partea de capital la care asociații/acționarii s-au angajat dar pe care nu au pus-o efectiv la dispoziția entității
D	Poate fi subscris și nevărsat – partea de capital pe care acționarii/asociații au pus-o efectiv la dispoziția entității
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă
12.	***Următoarea afirmație privind rezultatul exercițiului este corectă:***
A	Se determină prin diferența dintre venituri și cheltuieli și se regăsește în pasivul bilanțier
B	Se determină prin diferența dintre venituri și cheltuieli și se regăsește în activul bilanțier
C	Nu poate îmbrăca decât forma profitului
D	Nu poate îmbrăca decât forma pierderii
E	Dacă din activitatea de exploatare o entitate economică obține profit, obligatoriu și din activitatea financiară trebuie să obțină tot profit
13.	***În contabilitatea de angajamente:***
A	Cheltuielile sunt recunoscute în momentul plății
B	Veniturile sunt recunoscute în momentul încasării
C	Cheltuielile sunt recunoscute în momentul consumului de bunuri/lucrări/servicii
D	Veniturile sunt recunoscute în momentul încorporării
E	Niciuna dintre variantele anterioare nu este corectă

E. Bibliografia capitolului

Colasse B., 2009. *Fundamentele contabilității*, traducere de N. Tabără. Ed. Tipo Moldova, Iași.

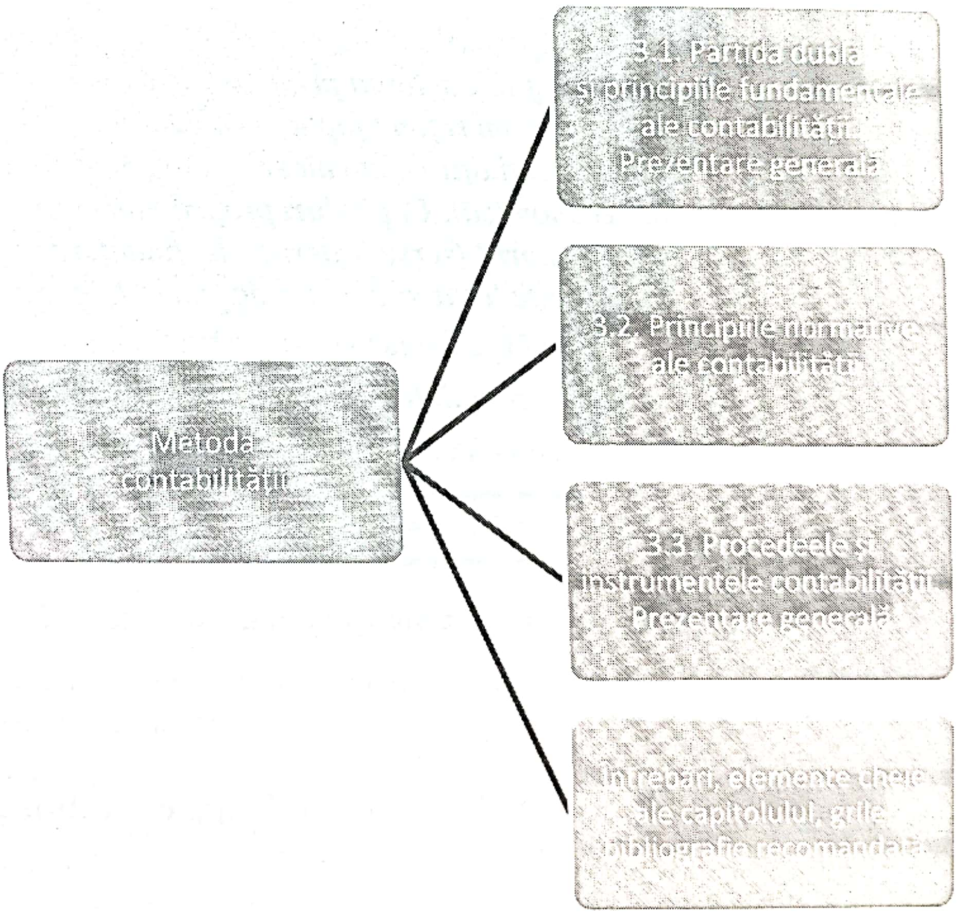
Matiș (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

Matiș D. (coordonator), Pop A., Pașca N., Mureșan M.L., Deaconu A., Pete Șt., Popa I.E., Nistor C.S., Achim S., Groșanu A., Oprean V.B., Filip C.I., Muller V.O., 2005. *Bazele contabilității – aspecte teoretice și practice*. Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca.

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3.
Metoda contabilității



Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

A. Obiectivele capitolului

Capitolul de față permite cunoașterea elementelor conceptuale aferente metodei contabilității, identificarea și explicarea elementelor definitorii ale partidei duble, principiilor fundamentale ale contabilității, precum și a principiilor normative ale acesteia. De asemenea, parcurgând aspectele prezentate în cadrul acestui capitol veți putea înțelege procedeele specifice metodei contabilității.

B. Sumar și elemente cheie ale capitolului

Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, prin ***metodă*** *(lat. Methodus) înțelegem:* ***1.*** *Mod (sistematic) de cercetare, de cunoaștere și de transformare a realității obiective. Loc. Adv. Cu metodă = metodic, sistematic.* ***2.*** *Procedeu sau ansamblu de procedee folosite în realizarea unui scop; metodologie. Manieră de a proceda.* ***3.*** *Manual care cuprinde reguli și principii normative pentru învățarea sau pentru practicarea unei discipline, a unei arte etc.; ansamblu al acestor reguli și principii.*

Particularizând acest concept în sfera contabilității, metoda acesteia ne indică cum anume trebuie studiat obiectul contabilității, fiind definită printr-un sistem de principii, procedee și instrumente. Din capitolul precedent am reținut faptul că ***obiectul contabilității*** *constă în reprezentarea patrimoniului (averii entității economice) în* ***Active*** *(substanța concretă a averii de care dispune o entitate economică),* ***Capitaluri proprii*** *(surse interne de finanțare a averii entității economice) și* ***Datorii*** *(surse externe de finanțare a averii entității economice). Metoda contabilității este însă cea care dispune de procedeele necesare reprezentării obiectului său.*

Elemente cheie ale capitolului: metoda contabilității, partida dublă, principii fundamentale, principii normative, procedee.

C. Conținutul capitolului

3.1. Partida dublă și principiile fundamentale ale contabilității. Prezentare generală

Trăsătura caracteristică a contabilității entităților o reprezintă **Partida dublă**, așa cum specifica Colasse și Lesage (2001, pag. 51). Apariția acesteia a fost atestată prin publicarea lucrării intitulate *Summa di arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* de către călugărul franciscan Luca Pacioli în anul 1494.

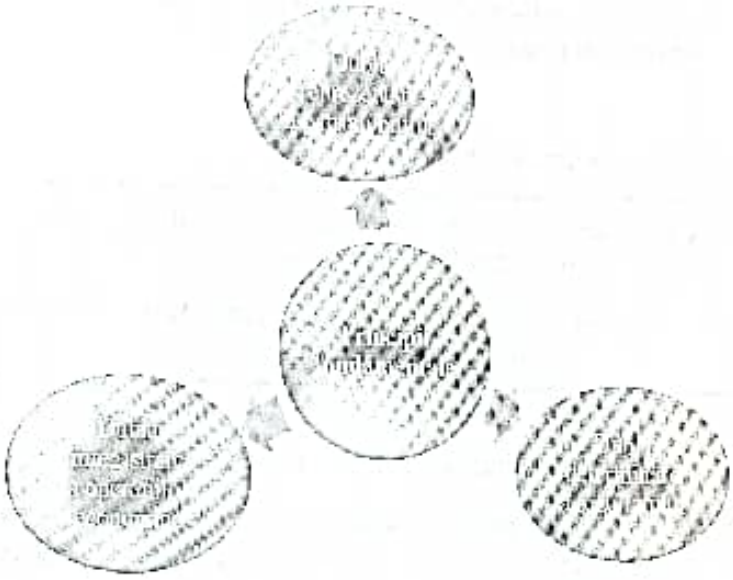
Oprea și Ristea (2004, pag. 34) definesc **principiile contabilității** ca fiind „enunțuri de esență conceptuală foarte generale și delimitate ca sistem de referință pentru construirea informației

contabile privind situația patrimoniului, poziția financiară și rezultatul obținut". După cum menționează și autorii citați, acestea sunt „un produs al practicilor de contabilitate, fiind acceptate prin consensul producătorilor și utilizatorilor de informații contabile" (Oprea și Ristea, 2004, pag. 34).

Cunoaștem **trei principii fundamentale ale contabilității în partidă dublă** (Figura 3.1.1. de mai jos), astfel:

1. Principiul dublei reprezentări a patrimoniului;
2. Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice;
3. Principiul dublei determinări a rezultatului.

Figura nr. 3.1.1. *Principii fundamentale ale contabilității în partidă dublă*



Principiul dublei reprezentări a patrimoniului constă în următoarele:

- se bazează pe echilibrul permanent care există între activele patrimoniale și sursele acestora de proveniență;
- se realizează cu ajutorul Bilanțului, având la bază următoarea ecuație de echilibru:

ACTIVE PATRIMONIALE = DATORII + CAPITALURI PROPRII

Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice se fundamentează pe următoarele:

- elementele patrimoniale sunt într-o continuă mișcare și transformare și se vor afla în permanență în echilibru valoric;
- echilibrul valoric reprezintă baza acestui principiu și constă în faptul că „orice mișcare care afectează un element patrimonial este în mod necesar însoțită de o mișcare inversă și de aceeași importanță (valoare) asupra unuia sau mai multor altor elemente, astfel încât ecuația A – (D + CP) = 0 să fie întotdeauna verificată" (Colasse, 1995);
- echilibrul valoric nu se mai stabilește la nivelul totalului elementelor de activ respectiv la nivelul totalului elementelor de datorii și capituluri proprii, ci între elementele patrimoniale individuale din Bilanț și elementele Cont de profit și Pierdere (contului de rezultate);
- pentru reflectarea existențelor, a modificărilor și transformărilor elementelor individuale din Bilanț și Contul de profit și pierdere se va utiliza Contul.

Scanned with OKEN Scanner

Conform opiniei elaborate de către Matiș și colectiv (2010, pag. 107), dubla înregistrare este determinată de:

- dubla reprezentare – întrucât în toate fazele circuitului economic, elementele patrimoniale vor fi tratate sub dublu aspect, astfel:
  - al conținutului și destinației lor;
  - al provenienței și al modului de dobândire.
- faptul că mișcarea și transformarea structurilor din Situațiile financiare generează simultan:
  - operații de ieșire dintr-o fază sau dintr-o poziție și operații de intrare într-o altă fază a circuitului economic sau în altă poziție;
  - operații de transformare a unor elemente în alte elemente (atât din Bilanț cât și din Contul de profit și pierdere).

Ecuația specifică dublei înregistrări este următoarea:

> Creșterea valorii bunurilor economice + Micșorarea drepturilor proprietarilor și obligațiilor față de terți =
>
> Creșterea drepturilor proprietarilor și obligațiilor față de terți + Micșorarea valorii bunurilor economice

Principiul dublei determinări a rezultatului se fundamentează pe următoarele:

- mișcările și transformările complexe reflectate în contabilitate, vor determina modificări în structura și mărimea bogăției unei entități economice, a capitalurilor proprii și implicit a rezultatului activității, ca și componentă a acestora;
- ținând cont de cele de mai sus, pentru a determina rezultatul putem folosi două modalități, astfel:
  - calculat în funcție de activitatea desfășurată în decursul unei perioade, sub forma:

$$\textbf{Rezultatul exercițiului} = V - Ch$$

Unde: V – venituri
Ch – cheltuieli

  - calculat în funcție de variația bogăției (a capitalurilor proprii), sub forma:

$$\textbf{Rezultatul exercițiului} = CP_1 - CP_0$$

$$\textbf{Rezultatul exercițiului} = (A_1 - D_1) - (A_0 - D_0)$$

Unde: CP_1 – Capitaluri proprii la închiderea exercițiului financiar
CP_0 – Capitaluri proprii la începerea exercițiului financiar
A_1 – Total active la închiderea exercițiului financiar
D_1 – Total datorii la închiderea exercițiului financiar
A_0 – Total active la începerea exercițiului financiar
D_0 – Total datorii la începerea exercițiului financiar

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Principiile normative ale contabilității

Așa cum am arătat mai sus, metoda contabilității dispune de principii și procedee prin care se concretizează obiectivul contabilității. La rândul lor, principiile se împart în principii fundamentale (abordate mai sus) și principii normative (denumite și convenții contabile, care sunt definite sau regăsite la nivel legislativ). Toate acestea servesc contabilității în rolul decisiv pe care îl joacă în viața economică, de aici rezultând și importanța lor semnificativă.

După cum se știe, la nivel național, companiile listate la Bursa de Valori București întocmesc Situațiile financiare în baza prevederilor din Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Celelalte companii folosesc prevederile OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situațiile financiare anuale individuale și Situațiile financiare anuale consolidate.

Conform OMFP 1802/2014, elementele patrimoniale prezentate în Situațiile financiare anuale sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile normative generale de raportare financiară.

În Tabelul nr. 3.2.1. de mai jos sunt cuprinse principiile normative generale de raportare financiară *explicit prezentate* în OMFP 1802/2014.

Tabelul nr. 3.2.1. *Principii generale de raportare financiară conform OMFP 1802/2014 (secțiunea 2.4)*

Principii normative	Detaliere
Principiul continuității activității *Art. 49*	Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.
Principiul permanenței metodelor *Art. 50*	Politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.
Principiul prudenței *Art. 51*	La întocmirea Situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special: a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului; b) sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia; c) sunt recunoscute deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere. Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece Situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Scanned with OKEN Scanner

Principii normative	Detaliere
Principiul contabilității de angajamente *Art. 53*	Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în Situațiile financiare ale perioadelor aferente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.
Principiul intangibilității *Art. 54*	Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.
Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii *Art. 55*	Componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.
Principiul necompensării *Art. 56*	Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiilor.
Principiul prevalenței economicului asupra juridicului (Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din Contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză) *Art. 57*	Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operații. Evenimentele și operațiile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operații sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operații, cu respectarea fondului economic al acestora.
Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție *Art. 58*	Elementele prezentate în Situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.
Principiul pragului de semnificație *Art. 59*	Entitatea se poate abate de la cerințele cuprinse în prezentele reglementări referitoare la prezentările de informații și publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

Sursa: OMFP 1802/2014

Pe lângă principiile normative explicit prezentate la nivel de legislație, regăsim și principii normative *implicit prezentate (regăsite)*, precum:

a) principiul cuantificării monetare,

b) principiul costului istoric,

c) principiul entității.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul cuantificării monetare

Legea Contabilității nr. 82/1991cu modificările și completările ulterioare precizează la articolul 3, alin. 1 despre contabilitate că aceasta se ține în limba română și în moneda națională.

Potrivit art. 3, alin. 2 din Legea Contabilității nr. 82/1991: „Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens".

În baza principiului cuantificării monetare are loc omogenizarea și agregarea de elemente eterogene, folosind moneda națională sau o altă monedă (Matiș și colectiv, 2010, pag. 116).

Oprea și Ristea (2004, pag. 41) abordează unitatea monetară sub dublu aspect: ca unitate de cont, dar și ca unitate de cumpărare. Conform opiniei acestora, utilitatea monedei ca *unitate de cont* constă în uzitarea ei pentru măsurarea și înregistrarea fluxurilor și structurilor patrimoniale. În acest sens, elementele patrimoniale și de rezultat sunt exprimate valoric (sub formă monetară). În ceea ce privește abordarea unității monetare ca *unitate de cumpărare*, autorii punctează faptul că moneda trebuie tratată precum un rezervor de înlocuire în formă naturală a bunurilor supuse evaluării. Dat fiind faptul că etalonul monetar este caracterizat de instabilitate la rândul ei determinată de variația puterii de cumpărare a monedei și a prețurilor, s-a convenit că unitatea monetară este constantă.

Principiul costului istoric

Conform acestui principiu, elementele patrimoniale și de rezultat (venituri și cheltuieli) se vor înregistra în contabilitate la *valoarea lor de intrare* (denumită și valoare contabilă sau cost istoric).

Potrivit **Cadrului General** elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (engl. IASB) (versiunea actualizată 2018), **costul istoric** este o bază de evaluare utilizată în Situațiile financiare, alături de alte baze de evaluare precum: costul curent, valoarea realizabilă (de decontare a obligației) sau valoarea actualizată.

Cadrul General elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (engl. IASB), definește evaluarea astfel: „*este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare*".

Conform bazei de evaluare cost istoric, *activele* sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau la valoarea justă din momentul cumpărării lor (IASB, 2020).

Pe de altă parte, *datoriile* sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări (de exemplu, impozitul pe profit), la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor (IASB, 2020).

Scanned with OKEN Scanner

De reținut:

- Costul istoric este baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de către entitățile economice în elaborarea Situațiilor lor financiare, datorită avantajelor pe care le presupune, astfel:
  - implică calcule contabile mai simple,
  - informațiile obținute sunt mai obiective și ușor verificabile,
  - oferă o comparabilitate în timp și spațiu mai bună, comparativ cu alte baze de evaluare.
- Este de obicei combinat cu alte baze de evaluare,
- Așa cum rezultă din explicațiile de mai sus, costul istoric este un procedeu de evaluare, motiv pentru care în legislație nu este inclus în categoria principiilor contabile,
- Costul istoric necesită rectificări cu ocazia inventarierilor anuale și a lucrărilor de închidere a exercițiilor financiare, astfel:

Valoarea contabilă netă = Cost istoric – Amortizări – Ajustări pentru depreciere

Principiul entității

Conform Matiș și colectiv (2010, pag. 117), acest principiu impune separarea activității entităților economice de activitatea proprietarilor acesteia. Ca urmare, orice entitate economică va contabiliza propriile tranzacții și nu ale proprietarilor săi. Se pleacă de la ideea conform căreia entitatea economică este o unitate autonomă, distinctă de proprietarii care o dețin, indiferent de activitatea condusă sau de forma juridică pe care o îmbracă (de exemplu: societate cu răspundere limitată, societate pe acțiuni etc.)

Astăzi, contabilitatea trebuie să facă față schimbărilor care au avut loc de-a lungul anilor în ceea ce privește *globalizarea economiilor* respectiv *crearea de entități economice care activează în afara granițelor țării de origine.*

În acest context caracterizat de complexitate, contabilitatea a trebuit să se perfecționeze astfel încât să poată răspunde cerințelor informaționale curente care pun foarte mare accent pe *comparabilitatea* informației contabile.

Parte din această perfecționare a constat în necesitatea dezvoltării unui limbaj contabil comun la nivel internațional. Scopul dezvoltării unui astfel de limbaj comun a fost acela de a asigura comparabilitatea informației contabile la nivel global. Asigurarea acestui limbaj a fost posibilă odată cu adoptarea la nivel internațional a *Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (IFRS). Acestea sunt foarte importante și de interes pentru normele naționale de contabilitate deoarece asigură baza de referință pentru armonizarea legislației contabile naționale cu cea internațională.

Principiile normative prezentate la nivel internațional prin *Cadrul General (engl. Conceptual Framework)* elaborat de *Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate* sunt sintetizate mai jos:

Contabilitatea de angajamente (engl. Accrual accounting) *Secțiunea 4.2.2.*	Pentru a-și atinge obiectivele, Situațiile financiare sunt elaborate conform contabilității de angajamente. Astfel efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în Situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Scanned with OKEN Scanner

	Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute, care au implicat plăți și încasări, dar și despre obligațiile de plată din viitor și despre resursele privind încasările viitoare.
Principiul continuității activității (engl. Going concern assumption) *Secțiunea 6.1.4*	Situațiile financiare sunt elaborate de regulă pornindu-se de la prezumția că o întreprindere își va continua activitatea și în viitorul previzibil. Astfel se presupune că întreprinderea nu are intenția și nici nevoia de a-și lichida sau de a-și reduce în mod semnificativ activitatea; dacă o astfel de intenție sau nevoie există, s-ar putea să fie nevoie ca Situațiile financiare să fie întocmite pe o bază diferită de evaluare și în acest caz vor fi prezentate informațiile referitoare la baza utilizată.
Pragul de semnificație (engl. Materiality) *Secțiunea 5.1.1.*	Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza Situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite.
Prevalența economicului asupra juridicului *(engl. Substance over form)* *Secțiunea 5.1.2., Secțiunea 7.1.3.*	Pentru ca informația să prezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică și nu doar cu forma lor juridică.
Prudența (engl. Prudence) *Secțiunea 5.1.2.*	Prudență înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate.

Sursa: Barnes și colectiv (2019)

Pe lângă principiile normative enunțate în *Cadrul General elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate* de interes sunt și Principiul Necompensării, respectiv Consecvența prezentării explicit prezentate în *IAS 1* (Regulamentul CE nr. 1274/2008 al Comisiei din 17 decembrie 2008 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (IAS) 1) redate mai jos:

a) **Principiul Necompensării** (Art.32, Art. 33):

O entitate nu trebuie să compenseze activele și datoriile sau veniturile și cheltuielile, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un IFRS.

O entitate trebuie să raporteze distinct atât activele și datoriile, cât și veniturile și cheltuielile.

Compensarea în Situațiile rezultatului global sau a poziției financiare, sau în contul de profit și pierdere separat (dacă acesta este prezentat), cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau un alt eveniment, micșorează capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității.

Evaluarea activelor după deducerea reducerilor de valoare – de exemplu, ajustări pentru deprecierea stocurilor și ajustări pentru creanțele incerte – nu se consideră compensare.

b) **Consecvența prezentării** (Art. 45):

O entitate trebuie să mențină modul de prezentare și clasificare a elementelor în Situațiile financiare de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care:

(a) se pare că, în urma unei modificări semnificative în natura activității entității sau în urma unei analize a Situațiilor sale financiare, o altă prezentare sau clasificare ar fi fost mai potrivită având în vedere criteriile pentru selecția și aplicarea politicilor contabile din IAS 8; sau

(b) un IFRS impune o modificare a prezentării.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Procedeele și instrumentele contabilității. Prezentare generală

Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, prin **procedeu** înțelegem: 1. Mijloc folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat, mod de a proceda; mijloc, modalitate, procedură. 2. Mod sistematic de executare a unei operații sau a unui proces prin folosirea unei anumite metode (din fr. *Procédé*).

De asemenea, conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, prin **instrument** se înțelege: 1. Unealtă sau aparat adecvat executării unei anumite operații. Aparat construit pentru a produce sunete muzicale. 2. Fig. Persoană, forță, lucru, fapt de care se servește cineva pentru atingerea unui scop. (din fr. *Instrument*, lat. *Instrumentum*).

Atât procedeele cât și instrumentele se utilizează cu scopul de a putea aplica principiile fundamentale ale contabilității și indirect, unele dintre principiile normative (de exemplu principiul evaluării la cost de achiziție/producție – costului istoric) (Deaconu, 2019).

Matiș și colectiv (2010, pag. 118), referitor la procedee, le împarte în trei categorii, astfel:

- **procedee generale utilizate de către toate științele** (ca de exemplu: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, verificarea, analiza, sinteza):
  - *Observația*: Contabilitatea observă fenomene și procese economice care se pot exprima în etalon valoric urmând să le înregistreze în documente justificative iar apoi să se reflecte în conturi.
  - *Raționamentul*: Contabilitatea reflectă mișcarea patrimoniului entităților economice în baza unor judecăți logice. Astfel, procedeele metodei contabilității se sprijină pe raționament.

    Exemple în care se face uz de raționament:

    a) egalitatea dintre activ și datorii + capitaluri proprii, deoarece patrimoniul este privit sub dublu aspect (între bunurile economice/drepturile, respectiv obligațiile care decurg din acestea există egalitate)

    b) atunci când se înregistrează operațiile economice în contabilitate se folosesc conturile, care funcționează în baza unor reguli de funcționare și a aplicării raționamentului profesional.
  - *Comparația*: este folosită pentru a reliefa diferențe/asemănări între diferite obiecte, fenomene, situații. În contabilitate, comparația este foarte utilă întrucât servește la fundamentarea proceselor decizionale (de exemplu: se compară veniturile cu cheltuielile pentru a determina rezultatul exercițiului).
  - *Clasificarea*: constă în divizarea obiectelor sau fenomenelor în clase sau grupe omogene ținând cont de asemănările care există între acestea, stabilind astfel locul fiecăruia în raport cu celelalte unități analizate. Aceasta este des uzitată în cadrul tuturor procedeelor contabilității, stând la baza organizării juste și raționale a acestei științe (de exemplu clasificăm conturile în clase / grupe de conturi; clasificăm tipurile de documente justificative etc).
  - *Verificarea*: se folosește cu scopul de a analiza și determina exactitatea informațiilor contabile (de exemplu: verificăm dacă sumele înregistrate în conturi sunt identice cu cele regăsite în documentele justificative care au stat la baza înregistrării).

Scanned with OKEN Scanner

- *Analiza*: procedeu științific de cercetare a unui proces, fenomen, obiect având la bază examinarea / studierea sistematică a fiecărei unități componente (de exemplu folosim analiza contabilă atunci când înregistrăm operațiile economice în contabilitate).
- *Sinteza*: procedeu de reconstituire a întregului din componentele sale, având la bază trecerea de la particular la general (de exemplu folosim sinteza în contabilitate atunci când grupăm și centralizăm informațiile contabile în vederea întocmirii Situațiilor financiare anuale (bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de trezorerie, etc.)

- **procedee ale metodei contabilității comune și altor științe de gestiune** (ca de exemplu: documentarea, evaluarea, calculația, inventarierea):
  - *Documentarea*: constă în analiza fiecărei operații economice în vederea consemnării acesteia în documente justificative (exemple de documente justificative: bon de consum, fișă de magazie, chitanță, etc). Este o trăsătură specifică acestei științe ca orice operație economică înregistrată să aibă la bază un document justificativ contabil care sa ateste existența acesteia.

> Conform art. 20 din Ordinul Nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile: „***Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative**, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și din aceeași perioadă*".

Documentarea este esențială întrucât în baza ei se poate efectua verificarea realității și legalității operațiilor economice înregistrate de către contabilitate în documente financiar-contabile (documente justificative și documente contabile).

- *Evaluarea*: este procedeul care se exprimă valoric (în etalon monetar) elementele patrimoniale/operațiile și procesele economice. Acesta este util contabilității întrucât permite gruparea/sintetizarea/compararea diferitelor structuri la nivelul contabilității și a Situațiilor financiare, și asta deoarece exprimă valoric toate elementele componente ale patrimoniului.

> Conform art. 47 din OMFP 1802/2014, *evaluarea* este definită astfel: „procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț, respectiv bilanțul prescurtat, și în contul de profit și pierdere".

- *Calculația*: reprezintă baza tuturor procedeelor contabilității prin algoritmii de calcul folosiți (de exemplu, folosim calculația atunci când determinăm costul de producție, rezultatul exercițiului, impozitul de profit etc.).
- *Inventarierea*: procedeu prin care se stabilește situația reală a activelor, capitalurilor proprii și datoriilor entităților economice. Are caracter obligatoriu (conform *Legii Contabilității nr. 82/1991*) și se va efectua minim o dată pe an, pentru întocmirea Situațiilor financiare anuale.

  Conform legislației în vigoare, inventarierea este obligatorie în caz de: control al organelor abilitate; dacă există indicii că sunt lipsuri în gestiunea entității economice; în cazul fuziunii de entități economice, etc. Neîndeplinirea obligativității inventarierii se sancționează cu amendă.

Scanned with OKEN Scanner

Instrumentele inventarierii ca și procedeu contabil sunt documente tip (Liste de inventar) sau registre obligatorii a se organiza, prin lege (Registrul Inventar).

Cu excepția Calculației, care nu necesită detaliere, celelalte procedee ale metodei contabilității comune și altor științe de gestiune vor fi dezvoltate în alte capitole ale acestei cărți și anume: Documentarea în capitolul 4.1., Evaluarea la cost istoric în capitolul 4.2. și Inventarierea în capitolul 7.2.

- **procedee specifice metodei contabilității:**
  - *Generalizarea și sistematizarea informațiilor*: este procedeul specific al metodei contabilității care furnizează informații generalizatoare despre patrimoniul (averea) unei entități economice, la un moment dat în timp în expresie valorică. Instrumentele cu ajutorul cărora acest procedeu se aplică sunt componentele de bază ale Situațiilor financiare anuale, și anume Bilanțul și Contul de profit și pierdere.

    Bilanțul ne informează ce active deține o entitate economică și la ce valoare; ce datorii are aceasta (datorii către: bănci, stat, salariați, furnizori, etc.), respectiv ce elemente de capitaluri proprii deține (adică ce rămâne proprietarilor după ce din toate activele vor fi achitate toate datoriile). Tot în Bilanț regăsim și rezultatul la final de exercițiu financiar al entității economice sub formă de profit sau pierdere. Cu ajutorul Bilanțului se realizează dubla reprezentare a patrimoniului.

    Contul de profit și pierdere ne informează ce venituri și cheltuieli a înregistrat entitatea pe parcursul exercițiului financiar și ce rezultate intermediare (rezultatul exploatării, rezultatul financiar) și finale s-au obținut (sub forma de profit sau pierdere). Cu ajutorul Contului de profit și pierdere se realizează dubla determinare a rezultatului.

  - *Gruparea și ordonarea informațiilor*: este procedeul specific al metodei contabilității care furnizează în detaliu informații asupra fiecărui element patrimonial (existențe inițiale, creșteri, micșorări, sold final). Instrumentul cu ajutorul căruia acest procedeu se aplică este Contul.

    Pentru fiecare element patrimonial (de exemplu: clădire, teren, marfă, furnizori, etc.) contabilitatea folosește câte un cont distinct. Conturile se regăsesc în *Planul de Conturi General* (Anexa 1 din OMFP 1802/2014) (împreună cu modul de funcționare regăsit în *Capitolul 16 Funcțiunea conturilor* din același ordin).

    De exemplu: elementul patrimonial *Furnizori* este simbolizat în *Planul de Conturi General* prin simbolul 401 Furnizori (P = funcția contabilă de Pasiv), creditarea acestui cont cu suma de 100 lei ne arată creșterea unei datorii de 100 lei a entității economice către furnizori. Dacă acest cont se debitează cu 50 lei, atunci are loc o scădere a datoriei cu 50 de lei a entității economice în raport cu furnizorii.

    Cu ajutorul conturilor se realizează dubla înregistrare a operațiilor economice.

    Conturile se regăsesc sub forma înregistrărilor contabile (sau articolelor contabile, dacă este indicat și documentul justificativ) și se centralizează în două registre obligatorii a se organiza, prin lege, și anume Registrul Jurnal (care asigură evidența cronologică – ordinea datei calendaristice a realizării operațiilor economice consemnate în documente justificative), respectiv Registrul Cartea Mare (care asigură evidența sistematică – după natura operațiilor și în părți distincte ale contului).

  - *Centralizarea și verificarea informațiilor:* este procedeul specific al metodei contabilității care asigură centralizarea informațiilor înregistrate în conturi (preluări de

Scanned with OKEN Scanner

solduri inițiale, creșteri, micșorări, solduri finale) permițând în același timp verificarea exactității înregistrărilor contabile. Instrumentul cu ajutorul căruia acest procedeu se aplică este Balanța de verificare.

Există trei forme de înregistrare în contabilitate a operațiilor economice în cazul entităților economice care conduc contabilitatea în partidă dublă și anume: „pe jurnale", „maestru-șah" și forma combinată „maestru-șah cu jurnale".

Conform art. 52 din Ordinul Nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile referitor la forma de înregistrare în contabilitate „pe jurnale":

"*Balanța de verificare* este documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc Situațiile financiare anuale și raportările contabile stabilite potrivit legii".

Conform art. 53 din Ordinul Nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile referitor la forma de înregistrare în contabilitate „maestru-șah":

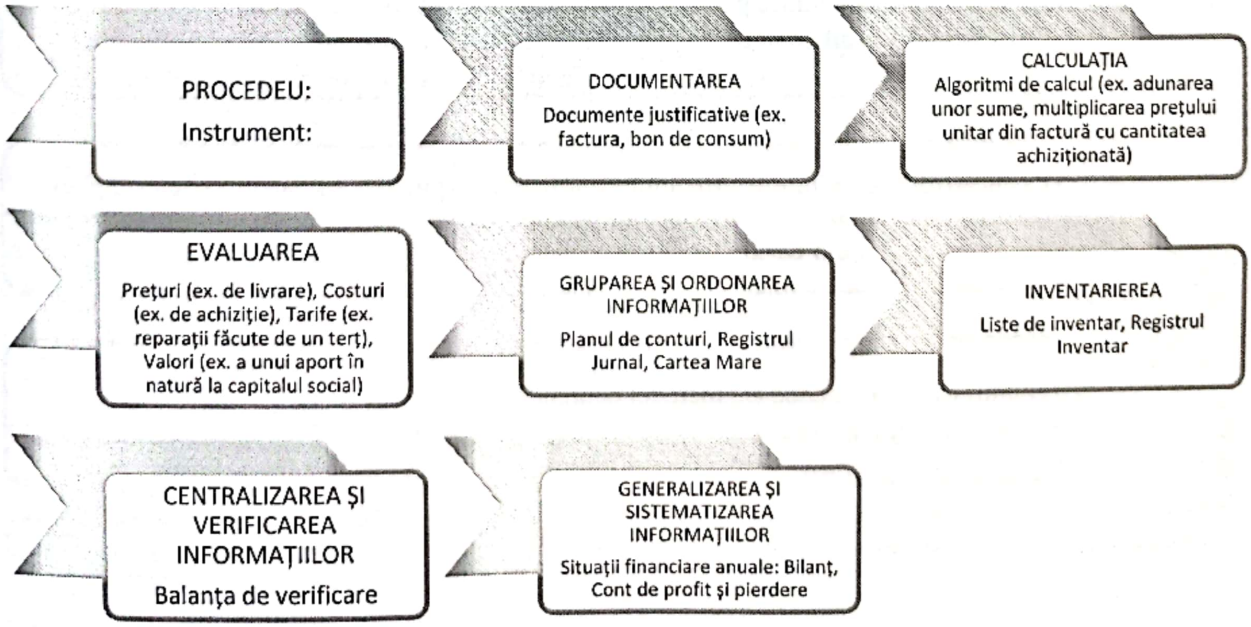
"*Balanța de verificare* se întocmește pe baza totalurilor preluate din Cartea mare (șah), respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se pot întocmi balanțe de verificare analitice".

Sintetizând, cele două definiții de mai sus regăsite în legislația națională, balanța de verificare este documentul care asigură legătura dintre conturi și bilanț.

În baza balanței de verificare se întocmește Bilanțul, Contul de profit și pierdere și alte componente ale Situațiile financiare anuale.

Figura nr. 3.3.1. de mai jos prezintă fiecare procedeu alături de instrumentul său în ordinea logică a aplicării lor în contabilitatea unei companii, pe parcursul perioadei de gestiune (luna) și până la finalul exercițiului financiar (anul).

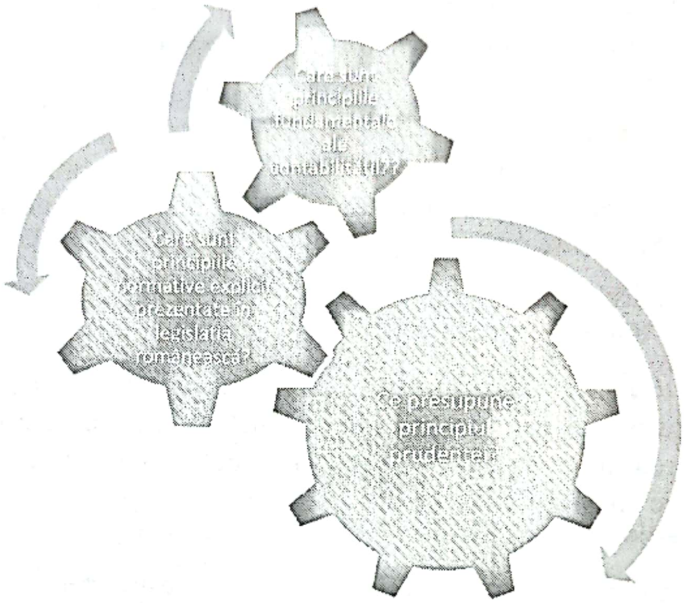
Figura nr. 3.3.1. *Procedee și instrumente ale metodei contabilității*



Scanned with OKEN Scanner

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Principii fundamentale ale contabilității
- Explicați utilitatea metodei contabilității
- Descrieți principiul dublei determinări a rezultatului

Principii normative explicit regăsite în legislație
- Explicați diferența dintre principiile fundamentale și cele normative
- Descrieți principiul contabilității de angajamente

Principii normative implicit regăsite în legislație
- Explicați diferența dintre principiile normative explicite prezentate și cele implicit regăsite în legislație
- Prezentați principiul cuantificării monetare

Procedee și instrumente ale metodei contabilității
- Numiți câteva procedee ale metodei contabilității
- Explicați utilitatea bilanțului, ca instrument specific al metodei contabilității

Scanned with OKEN Scanner

Model de test grilă (un singur răspuns corect):

1	***Care dintre cele de mai jos este un procedeu specific al metodei contabilității***
A	Documentarea
B	Comparația
C	Clasificarea
D	Bilanțul
E	Toate variantele de mai sus
2	***Alegeți dintre cele enumerate mai jos un principiu normativ explicit prezentat în legislație***
A	Principiul prudenței
B	Principiul entității
C	Principiul dublei reprezentări a rezultatului
D	Principiul prevalenței juridicului asupra economicului
E	Niciun răspuns nu este corect
3	***Principiul necompensării presupune:***
A	Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă
B	Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este permisă
C	Componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat
D	Componentele elementelor de active și de capitaluri proprii trebuie evaluate separat
E	Toate variantele de mai sus sunt corecte

Aplicații ale principiilor normative ale contabilității explicit prezentate în legislație

1. O întreprindere a contractat un credit bancar de 500.000 UM pentru a-și acoperi niște pierderi, nereușind să-l ramburseze la scadență. În aceste condiții, banca dorește recuperarea creditului, îndreptându-și atenția către activele companiei: imobilizări în valoare de 200.000 UM, stocuri 150.000 UM, clienți de încasat 100.000 și cheltuieli în avans de 80.000 UM. Continuarea activității entității depinde de decizia băncii.

Care ar fi efectul asupra valorilor activelor entității, dacă banca ar decide să recupereze creditul?

2. O întreprindere a cumpărat un autoturism în valoare de 50.000 UM, durată normală de utilizare 5 ani. Amortizarea înregistrată după 2 ani de utilizare este de 20.000 UM.

Care este valoarea autoturismului în contabilitatea curentă, respectiv în Bilanț? Gândiți-vă la principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii.

3. O întreprindere s-a angajat într-un program de restructurare costisitor, în perioada următoare. Ar trebui să prezinte la cheltuieli aceste costuri în perioada curentă conform *principiului prudenței* sau le va trece în perioada următoare (când vor apărea și beneficiile) conform *principiului contabilității de angajamente*?

Ce principiu contabil trebuie să prevaleze?

4. O întreprindere are producție neterminată la sfârșitul perioadei de gestiune. Bunurile actuale nu sunt pentru o comandă anume și urmează a fi lăsate în stoc. Ar trebui costurile de fabricație (altele decât cele materiale) să fie înregistrate la data curentă conform *principiului prudenței* sau raportate în perioada următoare când apar beneficiile, conform *principiului contabilității de angajamente?*

Scanned with OKEN Scanner

E. Bibliografia capitolului

Barnes J., 2019. *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Ernst & Young International Financial Reporting Group, Global Edition 14). Wiley & Sons Ltd, United Kingdom.

Colasse B., 1995. *Contabilitate generală*, traducere de N. Tabără, ed. a IV-a. Editura Tipografia Moldova, Iași.

Colasse B, Lesage, C., 2001. *Introducere în contabilitate*, traducere de N. Tabără, ed. a X-a. Ed. Tipografia Moldova, Iași.

Deaconu, A., 2019. *Diagnosticul și evaluarea întreprinderii*. Ed. Economică, București.

Matiș (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

Oprea C., Ristea M., 2004. *Bazele contabilității*. Ed. Didactică și Pedagogică, București.

*** International Accounting Standards Board (IASB), Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2020, www.iasb.org, consultate la data de 10 ianuarie 2021.

*** Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm, accesat la data de 12.01.2021)

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

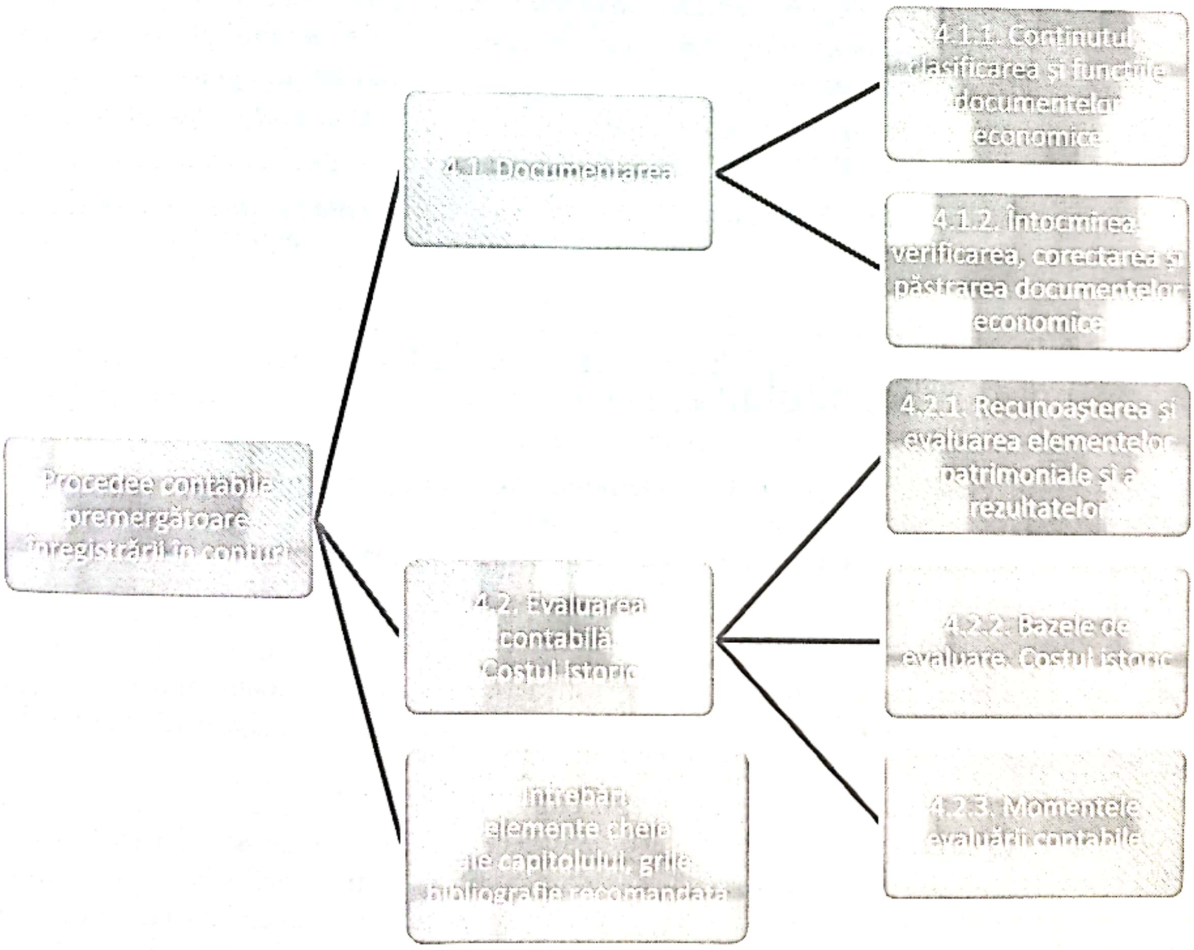
*** Ordinul 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile Emitent: Ministerul Finanțelor Publice Publicat în: Monitorul Oficial Nr. 910 din 9 decembrie 2015, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2634_2015.pdf, accesat la data de 10.02.2021).

*** Regulamentul CE nr. 1274/2008 al Comisiei din 17 decembrie 2008 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (IAS) 1 (disponibil online: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32008R1274, accesat la data de 12.01.2021).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4.
Procedee contabile premergătoare înregistrării în conturi



Scanned with OKEN Scanner

4.1. Documentarea

A. Obiectivele subcapitolului

Acest subcapitol prezintă aspecte lămuritoare asupra unui procedeu al metodei contabilității, și anume Documentarea. Documentarea constă în studierea operațiilor economice și consemnarea în documente a informațiilor privitoare la acestea. Astfel, orice operație economică referitoare la existența, mișcarea sau transformarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată mai întâi într-un document, care dovedește că ea s-a efectuat și numai după aceea se înregistrează în contabilitate. Parcurgând aspectele prezentate în cadrul acestui subcapitol, veți cunoaște principalele documente economice utilizate în cadrul entităților economice și veți înțelege importanța lor în verificarea realității și legalității operațiilor economice.

B. Sumar și elemente cheie ale subcapitolului

Contabilitatea are rolul de a urmări activitatea entităților economice, de a controla și înregistra situația economico-financiară a acestora. Pentru realizarea acestor obiective, contabilitatea are la îndemână procedee corespunzătoare care să o ajute să identifice și proceseze activitățile și operațiile din cadrul unei entități economice. Procesul cunoașterii contabile începe în mod obligatoriu cu acțiunea de consemnare și de culegere a informațiilor, a datelor despre resursele entității și modul în care acestea au fost utilizate. Cu alte cuvinte, nicio operație economică nu se poate înregistra în contabilitate fără să existe un act scris în care aceasta să fie consemnată.

Elemente cheie ale capitolului: documente economice, documente justificative, consemnare, verificare.

C. Conținutul subcapitolului

4.1.1. Conținutul, clasificarea și funcțiile documentelor economice

Documentarea, ca procedeu al metodei contabilității, este acțiunea de culegere și consemnare în documentele economice a datelor privitoare la operațiile economice dintr-o entitate economică, în momentul și la locul efectuării lor (Matiș și colectiv, 2010).

Potrivit aceleiași lucrări, documentele economice sunt acte scrise în care se consemnează operațiile economice, cu scopul de a servi ca dovadă a înfăptuirii acestor operații și ca bază a înregistrării lor în contabilitate (Matiș și colectiv, 2010).

Potrivit, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 454 din 18.06.2008: „Orice operație economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Conținutul documentelor economice se diferențiază corespunzător tipului operațiilor economice consemnate. În general, documentele au inserate elemente obligatorii, necesare reflectării clare și complete a operațiilor pentru care se întocmesc. La rândul lor, aceste elemente obligatorii pot fi comune tuturor categoriilor de documente economice, ori specifice anumitor documente.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele *elemente comune sau principale* (OMFP 2634/2015, art. 2):

- denumirea documentului
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul
- numărul documentului și data întocmirii acestuia
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice (când este cazul)
- conținutul operației economice și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia
- datele cantitative și valorice aferente operației economice efectuate, după caz
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice.

În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz (Matiș și colectiv, 2010:126).

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la Factură).

Potrivit art. 11 din OMFP 2634/2015, documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiilor efectuate;

Scanned with OKEN Scanner

Conținutul documentelor economice se diferențiază corespunzător tipului operațiilor economice consemnate. În general, documentele au inserate elemente obligatorii, necesare reflectării clare și complete a operațiilor pentru care se întocmesc. La rândul lor, aceste elemente obligatorii pot fi comune tuturor categoriilor de documente economice, ori specifice anumitor documente.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele *elemente comune sau principale* (OMFP 2634/2015, art. 2):

- denumirea documentului
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul
- numărul documentului și data întocmirii acestuia
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice (când este cazul)
- conținutul operației economice și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia
- datele cantitative și valorice aferente operației economice efectuate, după caz
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice.

În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz (Matiș și colectiv, 2010:126).

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la Factură).

Potrivit art. 11 din OMFP 2634/2015, documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

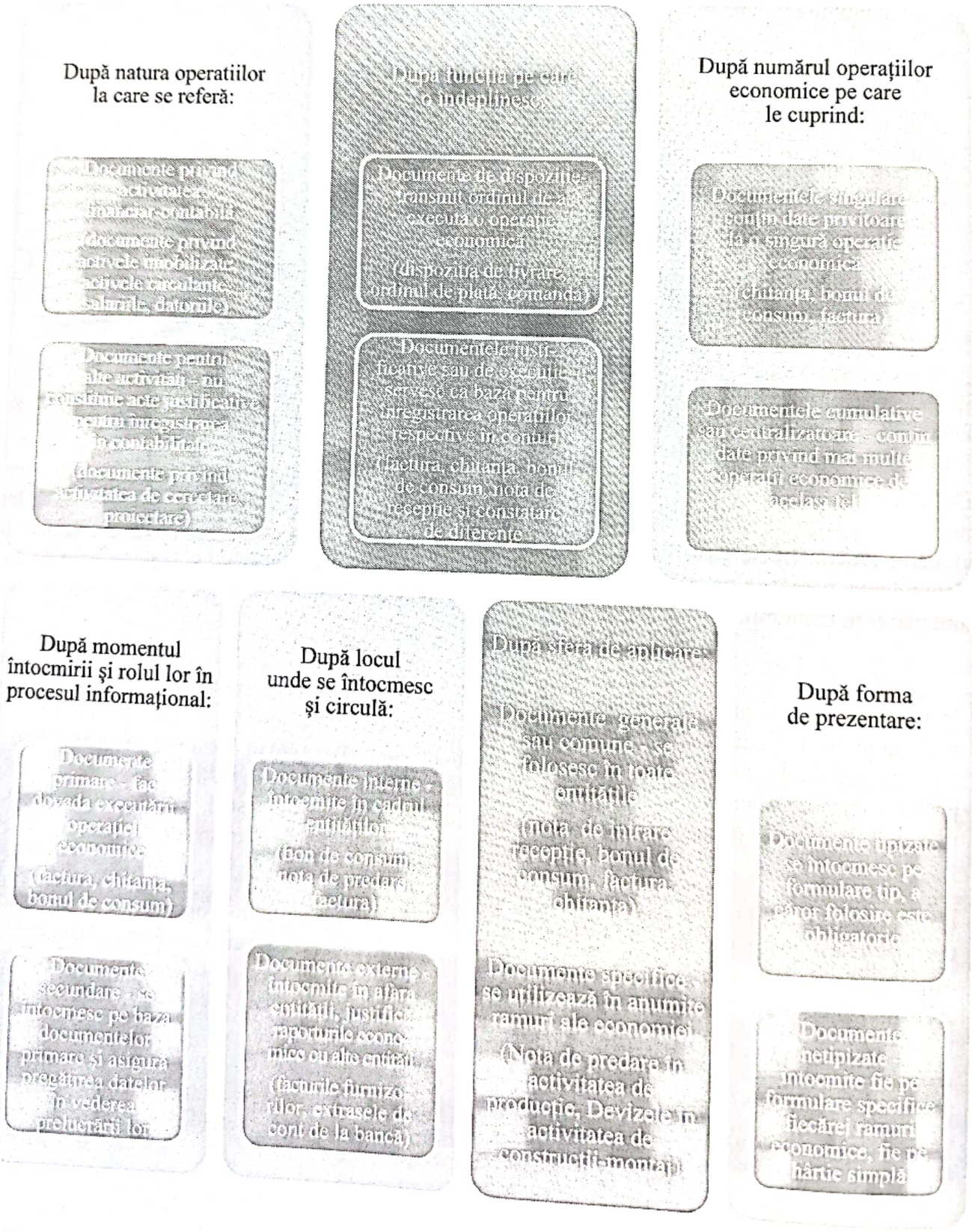
- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiilor efectuate;

Scanned with OKEN Scanner

- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile.

Documentele economice sunt de mai multe feluri, ca urmare a diversității operațiilor economice, consemnate în ele. Astfel, ***clasificarea documentelor*** se face după mai multe criterii (Matiș și colectiv, 2010: 130-132), și anume:

Tabelul nr. 4.1.1.1. *Clasificarea documentelor*



Scanned with OKEN Scanner

În funcție de conținutul și destinația lor, rolul documentelor se manifestă pe multiple planuri. Astfel, documentele îndeplinesc următoarele ***funcții*** (Matiș și colectiv, 2010:127):

Tabelul nr. 4.1.1.2. *Funcțiile documentelor*

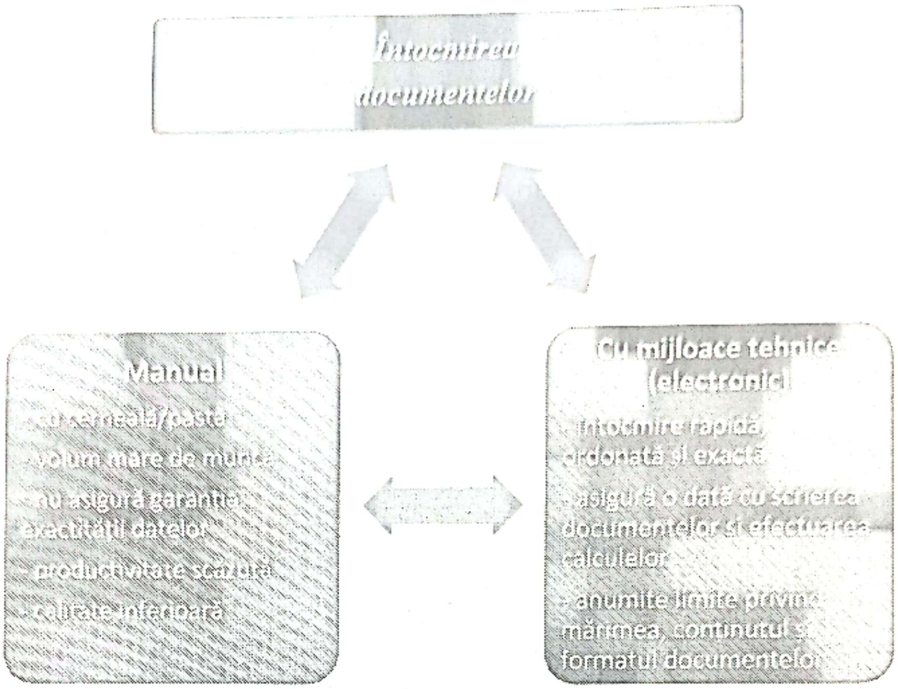
funcția de consemnare	•letric și cifric, cantitativ și valoric, operațiile economice efectuate în cadrul entităților economice sunt consemnate în documente economice
funcția de-a justificative	• documentele stau la baza înregistrării în contabilitatea curentă a operațiilor economice consemnate în ele
verificarea activităților desfășurate	•cu ajutorul documentelor se poate urmări activitatea economică și financiară a entităților economice în cele mai mici detalii
funcția de asigurare a integrității patrimoniului	•pe baza documentelor se stabilesc și se angajează răspunderi, drepturi și obligații cu privire la mișcările de valori produse în masa patrimoniului
calcularea corectă a costului producției obținute	•documentele privitoare la cheltuielile de producție contribuie la calcularea corectă a costului producției obținute
funcția judiciară	•cu ajutorul documentelor se stabilesc drepturile și obligațiile băneşti ale entităților economice; •în cazul unor litigii, expertize, lipsuri sau fraude documentele economice servesc ca bază în cercetarea organelor judiciare.

4.1.2. Întocmirea, verificarea, corectarea și păstrarea documentelor economice

Documentele se întocmesc pe formulare tip, în care sunt tipărite datele referitoare la elementele invariabile, iar pentru datele variabile se lasă locuri libere. Mărimea, conținutul și formatul documentelor variază în funcție de natura operațiilor economice, de modul de întocmire și de mijloacele utilizate pentru prelucrarea datelor pe care le conțin (Matiș și colectiv, 2010:127).

Scanned with OKEN Scanner

Completarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice:



Potrivit OMFP 2634/2015, art. 11-12, în condițiile în care documentele financiar-contabile (documentele justificative și documentele contabile) sunt întocmite și preluate în contabilitate prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, semnătura nu constituie element obligatoriu. În astfel de situații trebuie să se stabilească prin proceduri proprii modalități de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și aprobat, după caz, efectuarea operațiilor respective. Documentele financiar-contabile pot fi prezentate ca documente pe suport hârtie sau în format electronic.

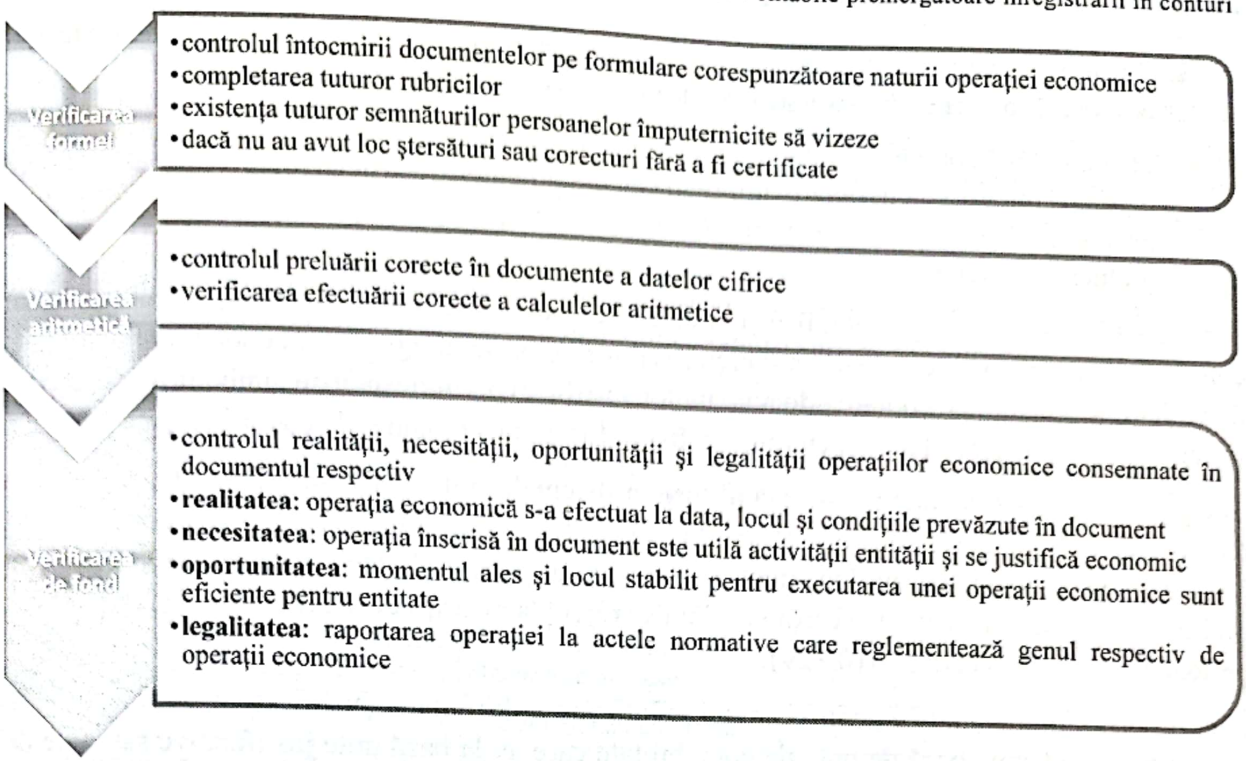
Același act normativ, la art. 24, menționează faptul că entitățile trebuie să asigure un regim intern de numerotare a documentelor economice, astfel:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;
- fiecare document va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;
- entitățile vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Înainte de a se înregistra în contabilitate, documentele economice trebuie să fie supuse unei verificări minuțioase, care are ca scop să descopere eventualele erori, acțiunile ilegale sau incorecte, asigurându-se exactitatea datelor contabile.

Verificarea documentelor se face sub trei aspecte și anume: verificarea formei, verificarea aritmetică și verificarea de fond (Matiș și colectiv, 2010:132-133).

Scanned with OKEN Scanner



Verificarea documentelor, în general, se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit. Controlul operațiilor înregistrate în contabilitate se efectuează de către persoanele care conduc contabilitatea, de cele care execută controlul financiar preventiv, controlul financiar de gestiune, cenzori sau alte persoane împuternicite de entitatea economică, sau de organele de control financiar și fiscal al statului (Matiș și colectiv, 2010:133).

În documentele financiar-contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, și nici lăsarea de spații libere între operațiile înscrise în acestea sau file lipsă. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, concomitent înscriindu-se alături textul sau cifra corectă. Corectarea se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul, menționându-se și data efectuării corecturii.

În cazul documentelor economice la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și se păstrează sau rămâne în carnetul respectiv (setul de exemplare disponibile).

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a activelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât și a primitorului (Matiș și colectiv, 2010:128-129).

> În cazul completării documentelor prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora. Documentele prezentate în listele de erori, anulări sau completări (pe baza cărora se fac modificări în fișiere sau în baza de date a entității) trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de conducerea entității (OMFP 2634/2015, art. 24).

În cazul în care prelucrarea documentelor economice se face de către terți (persoane fizice sau juridice), în relațiile dintre terți și entitățile beneficiare este necesar ca, pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate, să se respecte următoarele reguli:

Scanned with OKEN Scanner

- documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către entitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective;
- documentele contabile, întocmite de terți pe baza documentelor justificative, trebuie predate entităților beneficiare, împreună cu documentele justificative, la termenele stabilite prin contractele sau convențiile civile încheiate, terții răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor.

În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiilor economice consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de entități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi aplicabil.

Înregistrările în contabilitate se fac prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor sau manual. Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operații de aceeași natură și din aceeași perioadă (Matiș și colectiv, 2010:129).

În cazul operațiilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operației, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operației care face obiectul stornării (Matiș și colectiv, 2010:129).

> Potrivit art. 18-21 din OMFP 2634/2015, înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în entitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Păstrarea documentelor poate fi de două feluri: pentru anul curent și pentru anii precedenți.

- Păstrarea documentelor pentru anul curent se organizează în arhiva curentă a fiecărui sector sau compartiment al entității economice.
- Păstrarea documentelor din anii precedenți se organizează în arhiva generală a entității (Matiș și colectiv, 2010:137).

Consultarea, folosirea și eliberarea de copii și extrase de pe documentele din arhivă se poate face numai în condițiile stabilite prin actele normative în vigoare.

Termenele de păstrare a documentelor se stabilesc tot prin acte normative și diferă în funcție de natura și importanța documentului. Registrele de contabilitate și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate se păstrează 10 ani cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite. Statele de salarii se păstrează 50 de ani.

După expirarea termenului de păstrare, documentele se scot din arhiva generală a entității și se predau la arhivele statului, dacă mai prezintă un anumit interes sau se dau la topit, dacă nu mai prezintă utilitate practică (Matiș și colectiv, 2010:137).

Scanned with OKEN Scanner

Modelele documentelor economice pot fi adaptate în funcţie de specificul şi necesităţile entităţilor, cu condiţia respectării conţinutului de informaţii indicat de noi la începutul capitolului, precum şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al documentelor economice se stabileşte prin proceduri proprii, în funcţie de necesităţile entităţilor (Matiş şi colectiv, 2010).

În încheiere vă prezentăm un extras din Nomenclatorul documentelor economice publicat în OMFP 2634/2015 cu precizarea operaţiilor economice pentru care se întocmesc:

Tabelul nr. 4.1.2.1. *Principalele documente economice*

Nr.	Denumire document	Operaţia economică	Cod bază/variantă
1	Aviz de însoţire a mărfii	transfer bunuri între terţi sau în cadrul aceleiaşi entităţi, de la o gestiune la alta	14-3-6A
2	Bon de consum	dare în consum de materii prime şi materiale	14-3-4A
3	Bon de predare, transfer, restituire	obţinere de produse	14-3-3A
4	Chitanţă	încasare în numerar (casierie)	14-4-1
5	Decizie de imputare	imputare lipsă din gestiune	14-8-2
6	Dispoziţie de livrare	eliberarea din magazie a bunurilor destinate vânzării	14-3-5A
7	Dispoziţie de plată/încasare către casierie	operaţii de plată/încasare în numerar	14-4-4
8	Extras de cont	operaţii de încasare şi plată prin contul bancar	14-6-3
9	Factura fiscală	vânzare-cumpărare bunuri/prestare de servicii/executare de lucrări	14-4-10/A
10	Fişă de magazie	evidenţă la locul de depozitare a intrărilor/ ieşirilor de bunuri	14-3-8
11	Listă de avans chenzinal	avansuri acordate salariaţilor pe parcursul lunii	14-5-1/d
12	Listă de inventariere	inventarierea patrimoniului	14-3-12
13	Notă de recepţie şi constatare de diferenţe	recepţia bunurilor aprovizionate şi, în acelaşi timp, document justificativ pentru încărcarea în gestiune	14-3-1A
14	Ordin de deplasare (delegaţie)	deplasarea în delegaţie a salariaţilor	14-5-4
15	Stat de salarii	salariile datorate angajaţilor la sfârşit de lună	14-5-1/k

EXEMPLE de documente economice şi exprimarea operaţiilor economice pe care acestea le justifică:

Furnizor: SC En-gros SRL **Capital social: 9000** **Nr. Reg.Com.: J12/1137/2000** **Cod fiscal: RO 16806053**		**FACTURA** Nr. factură 6070 Data: 23.11.2020 TVA 19%		**Cumpărător: SC Puf SRL** **Capital social: 200 lei** **Nr.Reg.Com.: J12/1234/2016** **Cod fiscal: RO 22844388**		
Nr.	**Denumirea produselor sau a serviciilor**	**U.M**	**Cant.**	**P.U.(f. T.V.A.)**	**Valoarea**	**Val. T.V.A.**
1	Făină de mălai	kg	100	3,00 lei	300 lei	57 lei
				Total de plată:	**357 lei**	

În contabilitatea SC En-gros SRL, entitate economică specializată în comerţul cu ridicata, această ***factură*** *indică vânzarea de mărfuri. Prin această operaţie de vânzare de mărfuri, creşte creanţa faţă de clienţi.*

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitatea SC Puf SRL, entitate economică producătoare de pufuleți, această ***factură*** *indică achiziția de materii prime.*

Unitatea **SC En-gros SRL**
Cod Fiscal RO 16806053, Nr. Reg.Com. J12/1137/2000
Sediul Bistrița, Județul Bistrița-Năsăud

CHITANȚA Nr. 5264 Data 14.12.2021

Am primit de la SC PUF SRL, J12/1234/2016, RO22844388
Adresa Str. Unirii 1/2, Cluj-Napoca
Suma de **357 lei** adică *treisute cincizeci si sapte lei*
Reprezentând c/v facturii 6070/23.11.2021

Casier,

Chitanța exprimă încasarea în numerar a contravalorii mărfurilor vândute de către SC En-gros SRL, entității economice Puf SRL.

BANCA TRANSILVANIA

Banca Transilvania
Info clienți:
004 0264 30 8028 (BT) – apelabil din orice rețea, tarif normal
Bt24@bancatransilvania.com

Milk Instal SRL
Trofului 25 1
Cluj-Napoca, Cluj Romania

Client: 0896270
CUI:25190156

Informații noi pentru clienții BT

Dragă antreprenorule,

Avem o veste bună pentru tine: interactiunea ta de zi cu zi cu Banca Transilvania este mult mai facila acum. Incepand din februarie a.c nu mai solicitam aplicarea stampilei pe, pentru operațiunile curente, pe urmatoarele documente: chitante pentru numerar, ordine de plată în lei sau in valuta, ordine de schimb valutar, contracte de depozit, alte formulare sau cereri asociate operațiunilor menționate mai sus. Pentru celelate documente/formulare, incluziv contractele de credit, este necesara, in continuare, ștampila firmei.
Echipa BT

Extras de cont | Numar 1 | Din 30.06.2015

Cont A13RONVBSG089627001
Extras numarul 1

VALUTA
Ron

CONT CURENT
COD
RO21BTRL0130122389627001
IBAN:

Data	Explicatii/Operatiuni	Debit	Credit
01.06.2015	**Sold anterior**		18692,81
10.06.2015	OP 0001 Telekom Romania cv fact. 2725384	137,58	
10.06.2015	Comision tranzactie	6,00	
10.06.2015	OP 0002 M&V AUTO SRL cv fact. 11872	225,01	
10.06.2015	Rulaj zi	368,59	
10.06.2015	Sold final zi		18324,22
30.06.2015	Comision administrare cont	10,00	
30.06.2015	Ridicare numerar de la ATM	500,00	
30.06.2015	Venituri din dobânzi		70,00
30.06.2015	Rulaj zi	510,00	70,00
30.06.2015	Sold final zi		17884,22

Acest ***Extras de cont****, indică în contabilitatea SC Milk Instal SRL, operațiile economice de încasări (coloana Credit) și plăți (coloana Debit) prin contul curent deschis la Banca Transilvania.*

Scanned with OKEN Scanner

S.C. MILK INSTAL SRL c.f. RO25190156 r.c. J12/429/2009
Judetul CLUJ loc. Cluj-Napoca str. Trifoiului nr. 25 ap. 1

DISPOZITIE DE PLATA CATRE CASIERIE
nr. 1 din 25.06.2015

Numele si prenumele BIRIS LUCIAN-MIHAI
Functia (calitatea) adminsitrator
Suma 1 000.00 (in cifre) lei
UNAMIE (in litere)
Scopul încasarii/platii negocierea unui contract de furnizare de servicii

Conducatorul Unitatii	Viza de control financiar preventiv	Compartiment financiar-contabil

DATE SUPLIMENTARE PRIVIND BENEFICIARUL SUMEI:

Actul de identitate CI Seria KB nr. 475256
Am primit suma de 1 000.00 (in cifre) lei
Data 25.06.2015
Semnatura

CASIER
Platit suma de 1 000.00 (in cifre) lei
Data 25.06.2015
Semnatura

Dispoziția de plată *indică acordarea unei sume de bani (1.000 lei) din casieria SC Milk Instal SRL, administratorului Biris Lucian, pentru ca acesta din urmă să negocieze pentru firmă un contract de furnizare servicii. În acest fel, în contabilitate, apare un avans de trezorerie sau un avans spre decontare.*

S.C. MILK INSTAL SRL c.f. RO25190156 r.c. J12/429/2009
Judetul CLUJ loc. Cluj-Napoca str. Trifoiului nr. 25 ap. 1

DECONT DE CHELTUIELI înregistrat la nr.....

Subsemnatul ..... având functia ..... si un salariu de .....
RON, anexez prezentului decont acte justificative specificate in borderoul urmator pentru justificarea avansului primit al data de 25.06.2015 in baza ordinului de deplasare nr.....

Data si ora plecarii	25.06.2015	Avans primit la plecare	1 000.00 RON
Data si ora sosirii	27.06.2015	Avans primit in timpul deplasarii	0.00 RON
		TOTAL	1 000.00 RON
		Cheltuieli conform borderou	782.33 RON

Diferenta de restituit 217.67 RON

S-a depus chitanta cu nr.....
Semnatura titularului,

Se certifica indeplinirea obiectivului delegatiei Sef compartiment	Verificat si gasit in regula pentru suma de ..... (.....) RON Majoran..... (.....) RON Serviciu Financiar	Vizat Contabil Sef,

BORDEROUL ACTELOR JUSTIFICATIVE DE CHELTUIELI

Nr. crt.	Felul actului si emitentul	Nr. si data actului	Suma	Cont corespondent
1	Achit. ROMPEROL DOWNSTREAM SRL nr.: 93	93 / 25.06.2015	244.85	401.00015
2	Achit. PROSTAR SRL nr.: 1162	1162 / 27.06.2015	310.00	401.00014
3	Achit. OMV PETROM MARKETING SRL nr.: 119	119 / 27.06.2015	99.98	401.00016
4	CHELT. CU DEPLASARI, DETASARI SI TRANSFERARI	dc1 / 27.06.2015	127.50	625
		TOTAL	782.33 RON	

Adica SAPTESUTEOPTZECISIDOIVIRGULATREIZECISITREI RON

Semnatura,

Decontul de cheltuieli *indică justificarea avansului primit de către administratorul Biris Lucian, respectiv modalitatea de cheltuire a banilor primiți ca avans de la SC Milk Instal SRL.*

Scanned with OKEN Scanner

S.C. MILK INSTAL SRL c.f. RO25190156 r.c. J12/429/2009
Judetul CLUJ loc. Cluj-Napoca str. Trifoiului nr. 25 ap. 1

DISPOZITIE DE INCASARE CATRE CASIERIE
nr. di1 din 27.06.2015

Numele si prenumele BIRIS LUCIAN-MIHAI
Functia (calitatea) adminsitrator
Suma 217.67 lei
(in cifre)
DOUASUTESAPTESPREZECEVIRGULASAIZECISISAPTE
(in litere)
Scopul încasarii/platii restituire avans

DATE SUPLIMENTARE PRIVIND BENEFICIARUL SUMEI:

Actul de identitate CI Seria KB nr. 475256
Am primit suma de _____ lei
(in cifre)
Data _____
Semnatura _____

Conducatorul Unitatii	Viza de control financiar preventiv	Compartiment financiar-contabil

CASIER
Incasat suma de 217.67 lei
(in cifre)
Data 27.06.2015
Semnatura _____

Dispoziția de încasare *indică primirea în casieria SC Milk Instal SRL, a restului de avans, nejustificat de către administratorul Biriș Lucian, prin Decontul de cheltuieli.*

UNITATEA .....
PRODUS /LUCRARE(COMANDA).....
REPER.....NR.....
DENUMIREA PIESEI .....NORMA.....

Buc lansate

BON DE CONSUM

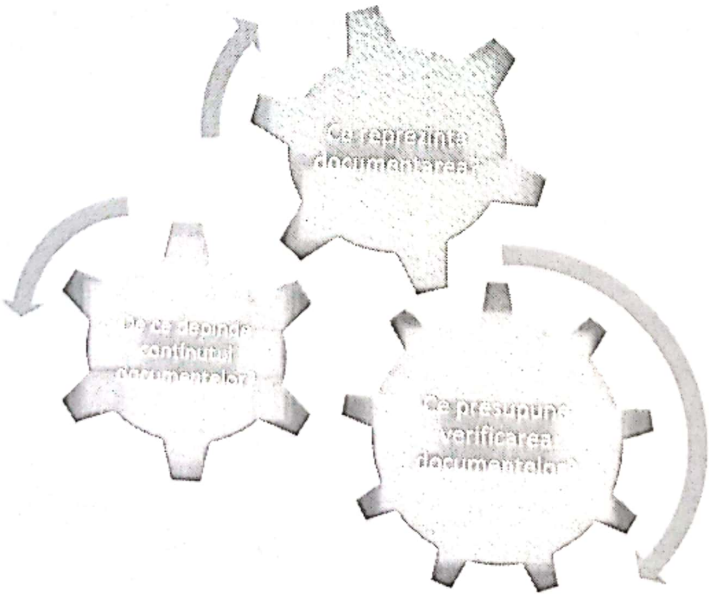
Nr doc	Data eliberarii			Cod predator	Cod primitor	Nr comanda		Cont debitor
	Ziua	Luna	Anul			Cod produs		

DENUMIREA MATERIALULUI inclusiv sort,marca, profil,dimensiune	Cont creditor	Cantitatea necesara	Cod	U.M.	Cantitatea eliberata	Pretul unitar	Valoarea
Data si semnatura	Sef compartiment		Gestionar		Primitor		

Bonul de consum *indică cantitatea și valoarea diverselor sortimente de stocuri date în consum în cadrul entității.*

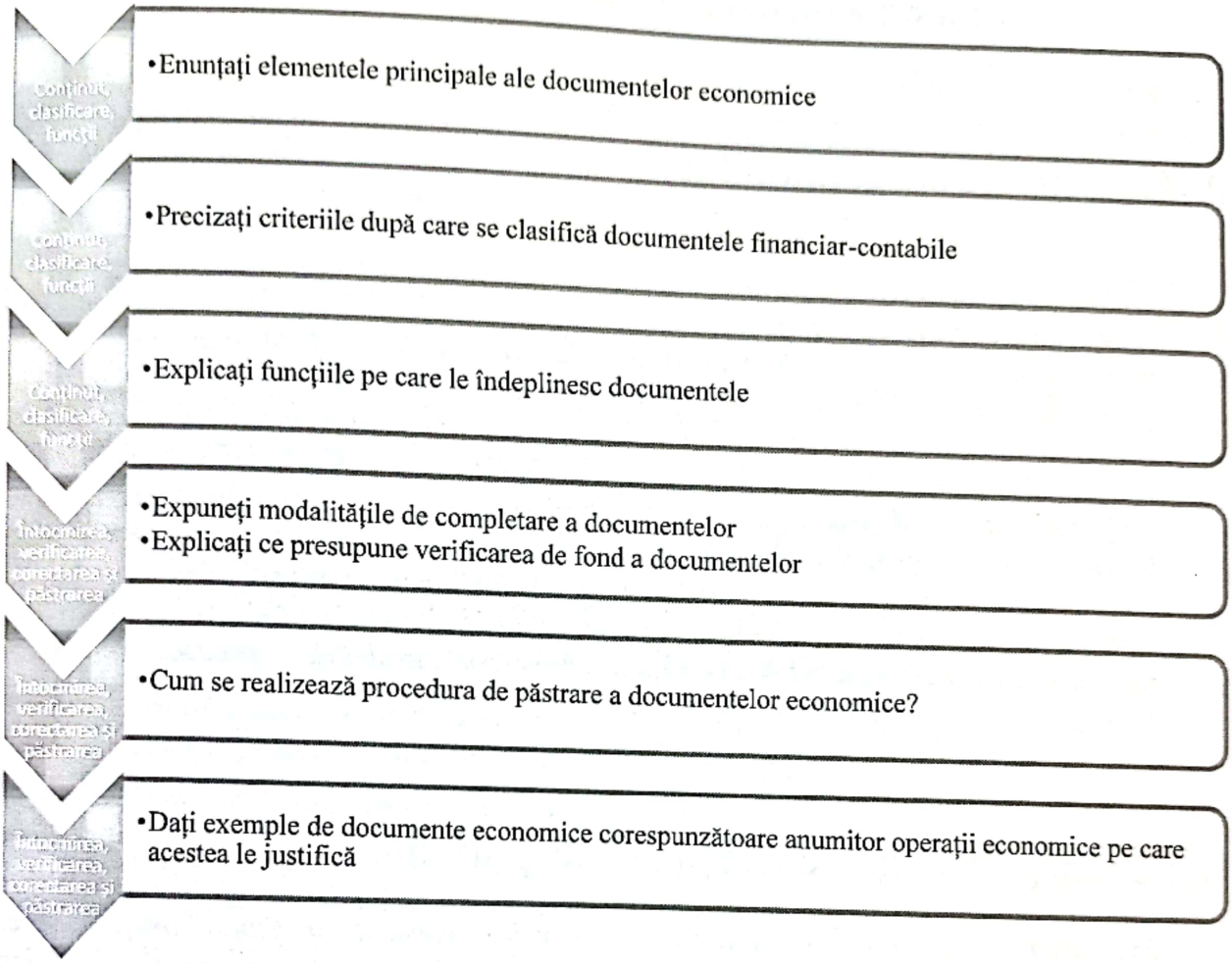
D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Scanned with OKEN Scanner

Verificarea elementelor cheie ale capitolului:



Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Documentarea, ca procedeu al metodei contabilității, presupune:***
A	culegerea și consemnarea în documentele economice a operațiile economice în momentul și la locul efectuării lor.
B	culegerea de informații de pe piață privind mediul concurențial
C	informarea despre performanțele entității prin documente specifice
D	realizarea de previziuni pentru entitate pe baza documentelor economice existente
E	niciuna din afirmațiile anterioare nu este corectă
2.	***Prin afirmația „cu ajutorul documentelor se poate urmări activitatea economică și financiară a entităților economice în cele mai mici detalii" este îndeplinită următoarea funcție a documentelor:***
A	funcția de consemnare
B	funcția de acte justificative
C	verificarea activităților desfășurate
D	funcția de asigurare a integrității patrimoniului
E	funcția judiciară
3.	***Verificarea aritmetică a documentelor economice presupune:***
A	controlul întocmirii documentelor pe formulare corespunzătoare naturii operației economice
B	completarea tuturor rubricilor
C	dacă nu au avut loc ștersături sau corecturi fără a fi certificate
D	controlul preluării corecte în documente a datelor cifrice și verificarea efectuării corecte a calculelor aritmetice
E	controlul realității, necesității, oportunității și legalității operațiilor economice consemnate în documentul respectiv

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Evaluarea contabilă. Costul istoric

A. Obiectivele subcapitolului

*Subcapitolul **Evaluarea contabilă. Cost istoric** vă propune o scurtă incursiune în metodologia evaluării ca proces realizat pentru înregistrarea operațiilor economice curente ale entității și pentru recunoașterea în Situațiile financiare anuale. Dezvoltă astfel unul dintre cele trei procedee utilizate în contabilitate și intitulate în Capitolul 3 Metoda contabilității, „Procedee comune și altor discipline economice". Evaluarea contabilă, potrivit obiectivelor actuale ale sistemului contabil aplicabil în România și potrivit teoriei contabile, se bazează pe principiile normative ale contabilității descrise în Capitolul 3, în principal pe principiul implicit al costului istoric. Demersul nostru se concentrează așadar pe costul istoric ca și principiu, dar și ca bază de evaluare consacrată în contabilitate. În plus, prezintă pe scurt și modalitățile de estimare a valorii actuale, atunci când aceasta este cerută pentru a corecta neajunsurile costului istoric. Parcurgând elementele teoretice, susținute de exemple, veți putea face legătura între teoria evaluării ca procedeu contabil și soluțiile de aplicare a tehnicilor specifice.*

B. Sumar și elemente cheie ale subcapitolului

Evaluarea contabilă înseamnă alocarea de valori elementelor Situațiilor financiare. Aceasta presupune cunoașterea instrumentelor aplicabile pentru valorizarea elementelor care fac obiectul operațiilor economice, pentru a fi recunoscute în Situațiile financiare. În cadrul subcapitolului sunt clarificate mai întâi concepte precum recunoașterea și evaluarea în contabilitate, principiile contabile normative care sunt premise ale evaluării contabile, respectiv conceptul de cost istoric. În al doilea rând, sunt detaliate și exemplificate aplicațiile în practică ale costului istoric ca și bază de evaluare în contabilitate. În al treilea rând, sunt enunțate și comentate momentele evaluării contabile pe parcursul unui exercițiu financiar, alături de implicațiile lor pentru procesul de ansamblu al evaluării contabile.

Elemente cheie ale capitolului: cost istoric, valoare, piață,

Scanned with OKEN Scanner

C. Conținutul subcapitolului[1]

4.2.1. Recunoașterea și evaluarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor

Termenul ***recunoaștere*** utilizat în cadrul Reglementărilor contabile actuale, aplicabile în România, poate fi definit drept constatarea existenței elementelor Situațiilor financiare și anume active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli și venituri. Mai exact, el desemnează faptul generator al apariției acestor elemente, precizează criteriile în funcție de care un element este înregistrat în contabilitatea curentă și este apoi raportat în Situațiile financiare anuale.

> OMFP nr. 1802/2014 utilizează sintagma „recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare".
>
> Cadrul conceptual al IASB, ultima versiune, folosește expresia „recunoașterea și evaluarea structurilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare".

Criteriile de recunoaștere a elementelor Situațiilor financiare sunt, așa cum s-a prezentat în Capitolul 2 al acestei lucrări:

- probabilitatea ca acel element să genereze beneficii economice viitoare;
- posibilitatea măsurării fiabile (credibile) a valorii acelui element.

Cel de-al doilea criteriu de recunoaștere presupune ***evaluarea*** corectă, rațională și credibilă, folosind metode și procedee consacrate, a elementelor Situațiilor financiare.

În funcție de modul de realizare, evaluarea îmbracă următoarele forme:

- înregistrarea exactă a valorilor existente în documentele justificative din punct de vedere contabil, caz în care aceste valori devin costuri ale entității;
- estimarea unor valori, atunci când nu există documente justificative specifice la intrarea în gestiune a elementului, respectiv atunci când are loc evaluarea ulterioară a unora dintre elementele patrimoniale.

În acest al doilea caz, pentru valorile estimate se pune condiția ca ele să fie fiabile, determinate cu bună credință, în funcție de toate informațiile care s-au putut obține la data evaluării, astfel încât elementul în cauză să poată fi recunoscut în Situațiile financiare.

În general vorbind, *evaluarea* constă în exprimarea unei opinii asupra valorii prin intermediul unor demersuri specifice (Deaconu, 2019). Această afirmație este corelată cu definiția *valorii*, care reprezintă calitatea convențională a unui obiect care îi este atribuită în urma unor calcule și expertize (Brilman, 1993).

Într-o prezentare concluzivă simplă, evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care activele, datoriile, capitalurile proprii, cheltuielile și veniturile vor fi înregistrate în contabilitate și apoi raportate în Situațiile financiare (în principal Bilanțul și Contul de profit și pierdere).

Înainte de a intra în detaliile procesului de evaluare contabilă din următoarele secțiuni, este util să se menționeze că întreg acest proces derivă din obiectivul contabilității, respectiv din principiile

[1] Subcapitolul este construit pe baza capitolului 5 din cartea Matiș D. (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca; aportul curent al autorului este revizuire și adăugarea unor exemple, precizări și scheme.

Scanned with OKEN Scanner

contabile și calitatea informației contabile care susțin acest obiectiv. Elementele în cauză au fost prezentate în cadrul capitolelor anterioare. Credem că este potrivit să amintim aici doar acele principii, normative, care sunt determinante pentru conturarea unui anumit sistem de evaluare contabilă. Astfel, ne referim în primul rând la principiul contabil implicit, al cuantificării monetare. În al doilea rând, amintim două dintre principiile normative explicit prezentate în cadrul Reglementărilor contabile actuale și anume principiul prudenței (1), respectiv al evaluării la cost de achiziție sau cost de producție (2).

Aceste principii, determinante pentru procesul de evaluare, vor fi reluate succint în cele ce urmează pentru a se urmări și înțelege corect legătura dintre principii și procedee în cadrul metodologiei contabile.

- ***Principiul cuantificării monetare (principiul nominalismului monetar)***

Derivă dintr-o trăsătură distinctivă a contabilității care constă în utilizarea etalonului bănesc pentru înregistrarea operațiilor economice. Conform legii, în România contabilitatea se ține în monedă națională, iar Situațiile financiare sunt raportate în monedă națională.

Din perspectiva evaluării, valorile elementelor patrimoniale stabilite în cursul exercițiului financiar sunt exprimate în monedă națională, fiind astfel influențate de deprecierea monetară datorată inflației și de evoluția cursului valutar, pentru elementele exprimate în devize (și Lei) la data intrării în patrimoniu.

- ***Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție***

În opinia noastră, acest principiu cu denumirea actuală, corespunde, cel puțin parțial unui principiu implicit care a guvernat sistemul contabil românesc, și anume principiul costului istoric. Costul istoric presupune înregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale și a rezultatelor la valoarea lor de la data intrării în gestiune. Această valoare devine cost istoric, nefiind permisă modificarea sa directă. Actualmente, *costul istoric* este referința sau baza de evaluare cea mai utilizată, însă alături de acesta se permite folosirea, în unele cazuri, a *altor baze de evaluare.*

Valorile aferente activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor și veniturilor se vor determina diferit, corespunzător modalității de intrare în patrimoniu a elementelor Situațiilor financiare, respectiv a bazei de evaluare aleasă de entitatea economică.

- ***Principiul prudenței***

Constă în înregistrarea oricăror deprecieri sau riscuri probabile și în neînregistrarea câștigurilor sperate chiar dacă sunt foarte probabile.

Înregistrarea deprecierilor probabile ale activelor implică stabilirea valorilor lor actuale, corespunzătoare sfârșitului exercițiului financiar, care pot conduce la corecții ale valorilor contabile raportate în Situațiile financiare, prin intermediul ajustărilor pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare.

4.2.2. Bazele de evaluare în contabilitate. Costul istoric

A. CONȚINUTUL BAZELOR DE EVALUARE

Bazele de evaluare reprezintă sistemele sau modalitățile de măsurare a elementelor patrimoniale (activele, capitalurile proprii și datoriile) și a rezultatelor (cheltuieli și venituri) care vor fi recunoscute în Situațiile financiare. Ele reprezintă termenii de referință în abordarea procesului evaluării contabile. Reglementările contabile actuale nu fac trimiteri explicite la anumite baze de evaluare aplicabile în România. Din conținutul lor reiese încă necesitatea utilizării cu prioritate a bazei de evaluare cost istoric, alături de alte baze, în cazuri precizate.

Cadrul conceptual al IASB, ultima versiune, folosește expresia „baze de evaluare" atunci când desemnează valorile monetare care sunt atribuite elementelor Situațiilor financiare. Elementele care se regăsesc în cadrul bazelor de evaluare precizate de IASB sunt: costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă (de decontare) și valoarea actualizată (IASB, 2020, Cadrul conceptual, para. 4.54-4.56).

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul prezentării care urmează ne vom referi exclusiv la baza de evaluare cost istoric (în același timp și principiu contabil implicit) pentru că aceasta predomină în contabilitatea entităților economice din România.

Pentru baza de evaluare cost istoric vom prezenta pe scurt înțelesul a trei aplicații ale costului istoric, atunci când acesta nu presupune alegerea unui cost, preț sau tarif, ci a unei valori. Aceste valori reprezintă, în anumite cazuri, estimări, nu calcule precise prezente în documente justificative tradiționale. Dacă sunt estimări, este nevoie de cunoașterea și aplicarea unor căi specifice de lucru.

În literatura de specialitate pe tema evaluării diferitelor tipuri de proprietăți sunt descrise trei abordări. Aceste trei abordări (bazate pe piață, venit sau pe cost) corespund întru totul celorlalte trei baze de evaluare descrise de IASB, altele decât costul istoric. Astfel, aceste trei abordări în evaluare sunt utilizate pentru a genera costul istoric cu aplicația „valori".

Este de menționat că procesul evaluării contabile vizează, în mod direct, *activele* și *datoriile*. În ceea ce privește *cheltuielile și veniturile*, evaluarea lor se realizează indirect, prin intermediul activelor și datoriilor cu care ele intră în corespondență. Aceasta pentru că veniturile și cheltuielile sunt determinate de existența și de modul de ieșire din gestiune a activelor și datoriilor. Astfel, orice activ se transformă mai devreme sau mai târziu într-un venit, după cum orice datorie se transformă într-o cheltuială. În consecință, evaluând activele și datoriile, sunt evaluate implicit cheltuielile și veniturile.

B. COSTUL ISTORIC ȘI APLICAȚIILE SALE

Bazele de evaluare se materializează în categorii precise de costuri, prețuri, tarife și valori. Aplicațiile bazelor de evaluare formează un sistem valoric ale cărui componente sunt definite exact și acceptate ca atare în literatura specifică și în normele (standarde sau reglementări) contabile, și care sunt destinate practicii contabile. În cele ce urmează, se vor prezenta aplicațiile costului istoric.

Costul istoric este cea mai utilizată bază de evaluare pentru active și datorii, cheltuieli și venituri. Aplicațiile costului istoric se constituie într-un **ansamblu de costuri, prețuri, tarife și valori** care se utilizează în raport cu modul de intrare în gestiune a elementelor care fac obiectul evaluării.

Costurile reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate cu procurarea și prelucrarea bunurilor, serviciilor și lucrărilor destinate realizării ofertei entității. Aceasta se materializează în alte bunuri, servicii, lucrări, în raport cu obiectul ei de activitate.

Prețurile indică suma care se așteaptă să fie primită ca și contrapartidă a bunurilor vândute în condiții concrete de timp și loc. Pentru entitatea în cauză ele reprezintă prețuri de vânzare.

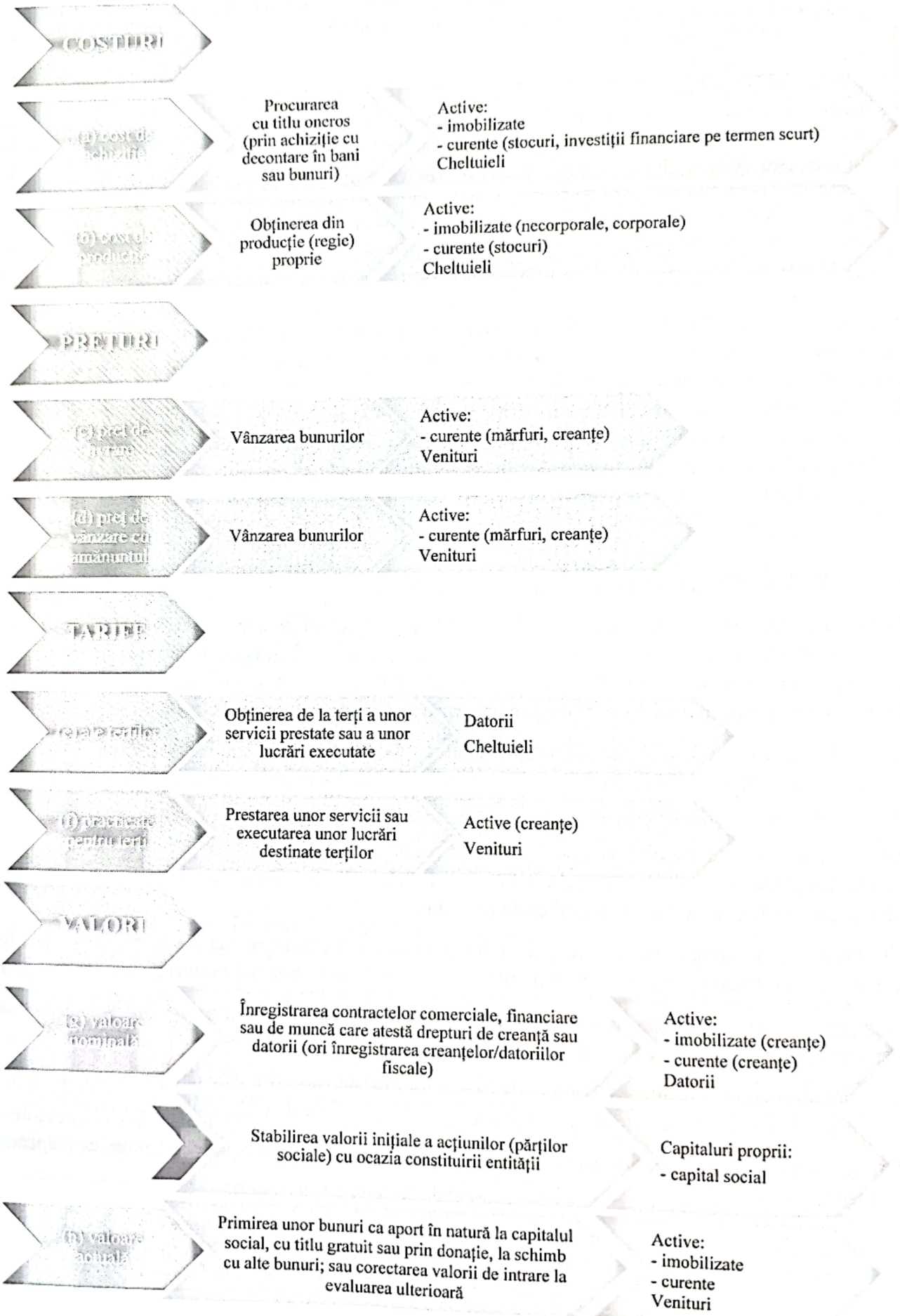
Tarifele sunt prețuri ale serviciilor prestate, respectiv a lucrărilor executate fie de către entitate pentru terți, fie de către terți pentru entitate.

Valorile reprezintă exprimarea în etalon bănesc a totalității însușirilor care dau preț sau importanță elementului evaluat. O altă definiție a valorii a fost dată în cadrul subcapitolului anterior.

Graficul următor pune în evidență aplicațiile costului istoric, situația în care se folosește, respectiv elementul evaluat.

Scanned with OKEN Scanner

***Graficul nr. 4.2.2.1.** Aplicațiile costului istoric*



Scanned with OKEN Scanner

a) **Costul de achiziție** se formează pe baza următoarelor elemente:

- prețul din factura furnizorului;
- cheltuielile de transport efectuate de furnizor și suportate de cumpărător;
- eventuale cheltuieli efectuate de furnizor pentru punerea în funcțiune a unor imobilizări corporale (mașini, instalații, altele), respectiv pentru intrarea în depozit a stocurilor, spre exemplu cheltuieli de instalare și montaj, comisioane, onorarii;
- taxe nerecuperabile aferente activului suportate de entitate și destinate bugetului public (accizele).

b) **Costul de producție** cuprinde următoarele elementele:

- costul de achiziție al bunurilor de la terți consumate în producție;
- alte cheltuieli de prelucrare a bunurilor achiziționate în vederea transformării lor în produse finite (manopera directă și alte cheltuieli directe, precum și acea parte a cheltuielilor indirecte de producție repartizate produsului respectiv).

Reglementările contabile în vigoare aduc precizări privind includerea unor elemente în costul de achiziție sau producție, de exemplu: în costul de achiziție al unor categorii de investiții financiare sunt incluse și costurile atribuibile direct achiziției (onorariile avocaților și altele); sau în costul de producție sunt incluse doar acele cheltuieli care corespund capacității normale de producție a entității.

c) **Prețul de livrare** este cel propus de entitatea producătoare spre acceptare pieței și se compune din:

- costul de producție al bunurilor vândute terților;
- cheltuielile de desfacere aferente (transport, încărcare-descărcare, comisioane de vânzare);
- marja de profit a producătorului asupra costului de producție sau asupra cheltuielilor totale;
- eventuale accize, care sunt taxe speciale de consum (de exemplu pentru băuturile alcoolice) și se pot calcula la producător.

d) **Prețul de vânzare cu amănuntul** este prețul propus de entitatea vânzătoare (de desfacere cu amănuntul) și achitat de consumatorii finali (în gene ral persoanele fizice) și cuprinde:

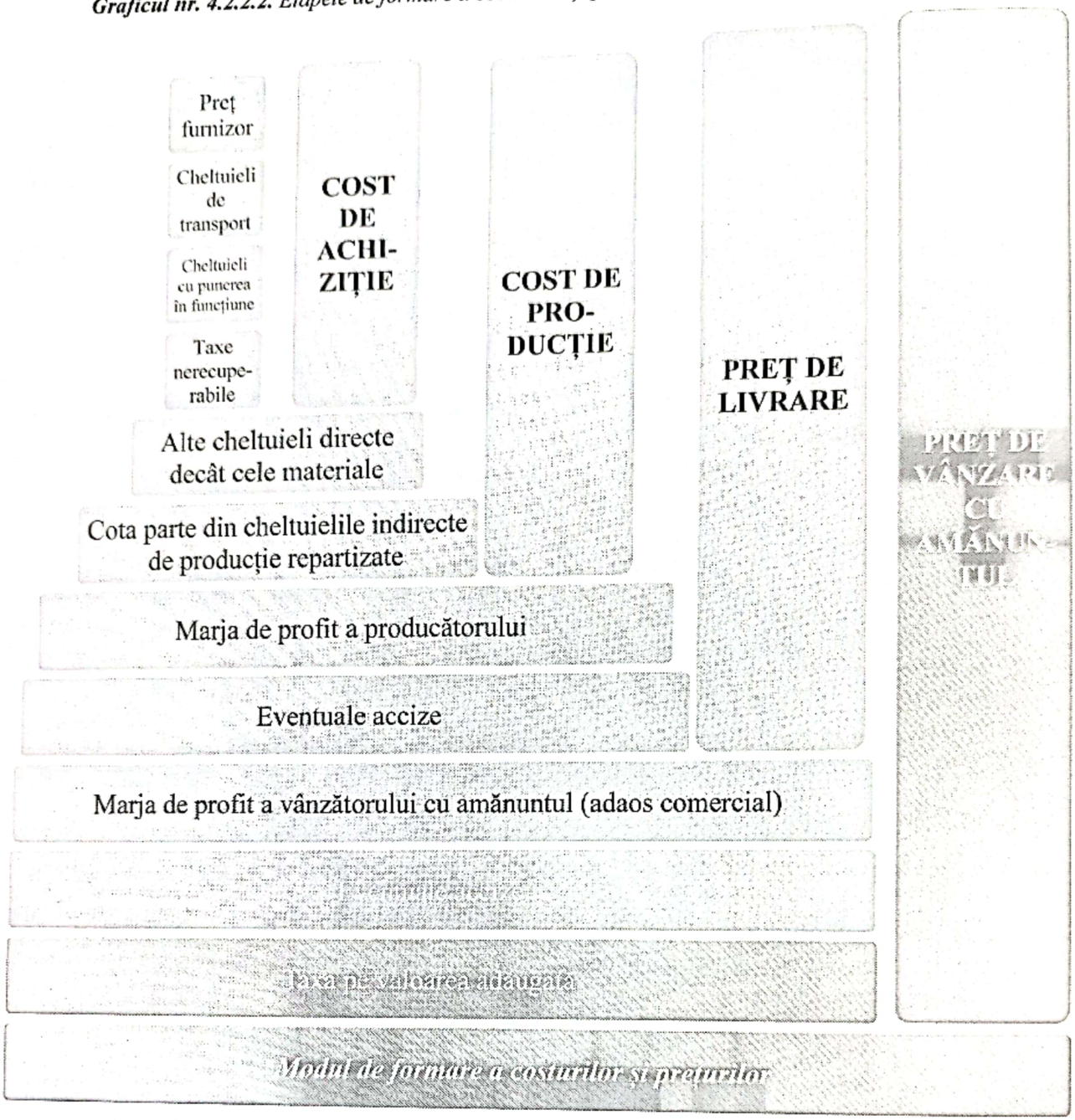
- prețul de livrare al producătorului;
- marja de profit a entității vânzătoare (adaosul comercial);
- eventuale accize care se calculează la comerciant;
- taxa pe valoarea adăugată.

Se mai poate identifica un preț de vânzare cu ridicata dacă livrarea de la unitatea producătoare la cea de desfacere cu amănuntul este intermediată de un comerciant angrosist. Prețul de vânzare cu ridicata se formează identic cu cel de vânzare cu amănuntul cu deosebirea că taxa pe valoarea adăugată nu este inclusă în preț, având în vedere că aceasta se suportă de consumatorul final.

Este de remarcat formarea „în cascadă" a costurilor și prețurilor, prin adăugarea succesivă a noi elemente. Pentru o mai bună vizualizare a acestui proces, informațiile de mai sus sunt reluate în următorul grafic.

Scanned with OKEN Scanner

***Graficul nr. 4.2.2.2.** Etapele de formare a costurilor și prețurilor ca și aplicații ale costului istoric*



EXEMPLU PRIVIND FORMAREA COSTURILOR ȘI PREȚURILOR

Enunț: O entitate care produce și comercializează corpuri de iluminat de același tip a efectuat în cursul lunii iunie, exercițiul N următoarele cheltuieli generate de producția bunurilor (lei):

- Cheltuieli cu materiile prime/produs, 1.100
  formate din:
  - prețul din factura furnizorului de materii prime 1.000
  - cheltuieli de transport efectuate de furnizor 100
- Cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi/produs 800
- Cota-parte din cheltuielile de prelucrare indirecte repartizate pe produs 600

În luna iunie s-au obținut 70 bucăți produse. Să presupunem, într-o primă variantă, că produsele au fost vândute printr-un intermediar (alt magazin de desfacere) și într-o a doua variantă, că au fost vândute prin magazinul propriu de desfacere. Marja de prof it a entității asupra costului de producție este de 35%, iar adaosul comercial practicat în magazinul propriu de 20%. Cota TVA este 19%.

Scanned with OKEN Scanner

Cerință: Să se determine costul de achiziție și costul de producție pentru totalul produselor obținute, respectiv prețul de livrare și prețul de vânzare cu amănuntul pentru produsele vândute în cursul lunii.

Rezolvare:
Prețul total din factura furnizorului de materii prime 1.000 x 70 = 70.000
+ Cheltuieli totale de transport 100 x 70 = 7.000
= Cost de achiziție total 77.000
+ Cheltuieli totale cu salariile 800 x 70 = 56.000
+ Cheltuieli indirecte aferente produselor obținute 600 x 70 = 42.000
= Cost de producție total 175.000
+ Marja de profit a entității asupra costului de producție 61.250
(175.000 x 35%)
= Preț de livrare (fără TVA) 236.250
+ Adaos comercial practicat în magazinul propriu 47.250
(236.250 x 20%)
+ TVA plătită de consumatorul final (236.250 + 47.250) x 19% = 53.865
= Preț de vânzare cu amănuntul 337.365

(e), (f) Tarifele

Se formează asemănător prețului de livrare aferent bunurilor, doar că se referă la servicii prestate și lucrări executate.

EXEMPLU

O entitate apelează la un evaluator specializat în proprietăți imobiliare pentru a-i estima valoarea unor active. Tariful înscris de acesta (persoană juridică) în factura de servicii este de 7.000 lei și s-a determinat pe baza cheltuielilor cu salariile, unele cheltuieli materiale, cota-parte de cheltuieli indirecte repartizate asupra serviciului prestat, precum și marja de profit a prestatorului.
La entitatea beneficiară, acest tarif al serviciului se va reflecta identic cu costul de achiziție al unor bunuri.

(g), (h) Valorile

Prin valori înțelegem alte elemente ale bazei de evaluare cost istoric decât costurile, prețurile și tarifele, prezentate anterior. Așa după cum reiese din Graficul nr. 4.2.2.1, categoria valorilor cuprinde valori nominale și valori actuale.

Valorile nominale nu necesită explicații suplimentare pentru că se regăsesc gata formate în contractele semnate de entitatea economică (contracte de credit încheiate cu băncile sau contracte de vânzare ori achiziție de bunuri și servicii, contractul de societate și statutul elaborate la înființarea entității).

Valoarea nominală a creanțelor și datoriilor se stabilește la nivelul trezoreriei care se va încasa sau plăti la scadența lor.

EXEMPLU
O entitate a primit un credit bancar pe termen mediu, de 10.000 lei în baza unui contract semnat cu Banca Corpo Retail. Creditul bancar se înregistrează ca o datorie financiară cu o valoare nominală de 10.000 lei.

Valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale se stabilește prin convenție de către acționari/ asociați la constituirea entității.

EXEMPLU

Se constituie o entitate economică (societate pe acțiuni), în statutul căreia este prevăzut un capital social de 25.000 lei, divizat în 250 acțiuni a 100 lei fiecare. La constituirea entității se formează capitalul social compus din 25.000 de acțiuni cu o valoare nominală de 100 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Valorile actuale sunt acelea care necesită calcule suplimentare și estimări. Ulterior acestui proces, acestea se regăsesc în Fișe de calcul pregătite (intern) de către entitate sau Rapoarte de evaluare pregătite de către evaluatori autorizați (consultați externi). Fără a intra în detaliile expertizei unui evaluator, amintim că valorile curente se determină după trei abordări: prin piață, prin venit și prin cost. Ordinea enumerării sugerează importanța abordării generate de apropierea mai mare sau mai mică de piața specifică activului evaluat și de prețurile unor active comparabile vândute recent pe acea piață.

Abordarea prin piață aplicată pentru a estima o valoare curentă conduce la obținerea așa numitei ***valori de piață*** care reprezintă prețul la care poate fi vândut un activ dacă există o piață de schimb specifică activului, deschisă pentru toți.

Valoarea de piață se obține de regulă prin culegerea de pe piață a unor prețuri decontate pentru active identice sau similare celui evaluat, care se corectează în plus sau în minus pentru a se ține seama de diferențele de tip, model, vechime și condiții de exploatare dintre activul evaluat și etalonul său de comparație (Deaconu, 2019).

Dacă este cazul, valoarea de piață astfel estimată este diminuată cu costurile aferente finalizării și vânzării activului. Printre aceste costuri se numără: cheltuieli de producție rămase de efectuat pentru produsele în curs de execuție sau semifabricate care își continuă procesul tehnologic, cheltuieli de transport în vederea vânzării, cheltuieli cu publicitatea și comisioanele de vânzare.

Abordarea prin venit aplicată pentru a estima o valoare curentă este o valoare bazată pe previziuni și reducere prin actualizare în raport cu data la care se face actualizarea.

Pentru active (mai puțin creanțele), aplicația valorii actualizate este ***valoarea de utilizare***, care corespunde valorii actualizate a intrărilor sau ieșirilor de trezorerie de așteptat din utilizarea viitoare a activului, inclusiv un eventual flux de trezorerie la sfârșitul duratei de utilizare.

În cazul creanțelor și datoriilor, ***valoarea actualizată*** se obține aplicând procedeul actualizării unor sume estimate a se obține în viitor cu ajutorul unei rate de fructificare a capitalurilor.

Actualizarea, ca procedeu specific aplicat atât în cazul activelor cât și al datoriilor, constă în transformarea unei sume viitoare de încasat sau de plătit în valoare actuală (actualizată).

Factorii determinanți ai actualizării, spre exemplu a unei sume care se va încasa, sunt:

- riscul aferent primirii sumei care se actualizează;
- pierderea de oportunitate legată de investițiile alternative ale respectivei sume (de exemplu obținerea unei dobânzi în urma unor plasamente financiare).

A actualiza o sumă viitoare înseamnă a-i aplica un factor de actualizare de forma $\frac{1}{(1+r)^n}$, unde:

r – rata de actualizare (de multe ori se alege anuală a dobânzii)
n – numărul de ani ai perioadei viitoare pe care s-au previzionat sumele de încasat (sau de plătit)

Abordarea prin cost aplicată pentru a estima o valoare actuală conduce la obținerea ***costului de înlocuire net*** (cost de înlocuire depreciat). Procedeul de estimare a costului de înlocuire net este următorul (Deaconu, 2019):

- se estimează costul „de nou", valabil la data evaluării pentru un activ identic sau similar celui evaluat, existând două soluții:
  - fie se culeg informații privind prețurile unor tranzacții recente pe piața specifică a acestor active (ori tarife sau devize de preț ale furnizorilor/constructorilor);

Scanned with OKEN Scanner

- fie, în lipsa unor informații actuale de piață, se actualizează costul istoric al activului, aplicându-i un indice care să reflecte deprecierea monetară acumulată dar și evoluția prețurilor la materiile prime, materialele și manopera încorporate în acel activ.

- costului de nou astfel reconstituit i se aplică apoi reduceri corespunzătoare care să reflecte localizarea, uzura fizică reală, starea, adecvarea pentru utilizarea curentă, influența factorilor externi.

Prin această diferență între costul de nou și deprecierea activului se obține un cost net al activului sau o valoare rămasă, actualizată pentru data la care se face evaluarea.

4.2.3. Momentele evaluării contabile

În ceea ce privește *activele, datoriile și capitalurile proprii*, acestora le corespund două momente ale evaluării (evaluarea inițială, respectiv cea ulterioară) care conduc la utilizarea anumitor costuri, prețuri, tarife și valori, prezentate în subcapitolul precedent drept aplicații ale costului istoric.

În ceea ce privește *cheltuielile și veniturile*, acestea sunt influențate ca mărime sau structură în mod indirect, prin evaluarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Tabelul următor prezintă cele două momente ale evaluării activelor și pasivelor, respectiv aplicațiile costului istoric care le corespund.

***Tabelul nr. 4.2.3.1.** Momentele evaluării contabile*

Evaluare inițială (A)	***Evaluare ulterioară (B)***	***Elementul evaluat (pe grupe ale Situațiilor financiare)***	***Tipul aplicației costului istoric***
Evaluare la intrarea în entitate Aplicații ale costului istoric: -costuri -prețuri -tarife -valori	*(B.1) Închiderea exercițiului financiar*		
	(B.1.1) Evaluare la costul istoric folosit la evaluarea inițială, cu eventuale ajustări	Active imobilizate: -imobilizări necorporale și corporale	Cost istoric diminuat cu amortizarea și eventual cu ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
		- imobilizări financiare	Cost istoric diminuat eventual cu ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
		Active curente: - stocuri - creanțe - investiții financiare pe termen scurt	Cost istoric diminuat eventual cu ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
		- disponibilități bănești	Cost istoric
		Cheltuieli în avans	Cost istoric
		Capitaluri proprii	Cost istoric influențat cu ajustările asupra activelor care au fost înregistrate ca și venituri sau cheltuieli din ajustare sau pierdere de valoare
		Datorii	Cost istoric
		Provizioane	Cost istoric
		Venituri în avans	Cost istoric

Scanned with OKEN Scanner

Evaluare inițială (A)	*Evaluare ulterioară (B)*		*Elementul evaluat (pe grupe ale Situațiilor financiare)*	*Tipul aplicației costului istoric*
	(B.1.2) Reevaluare (înlocuirea costului istoric cu o valoare actuală)		Active imobilizate: -corporale	Valoare actuală (justă) diminuată cu amortizarea
	(B.2) La ieșirea din entitate (la costul istoric folosit pentru evaluarea inițială)	Metoda identificării specifice (pentru active identificabile distinct, capitaluri proprii, datorii)	Active imobilizate	Potrivit naturii și proveniență elementului: -cost de achiziție -cost de producție -preț de livrare -preț de vânzare cu amănuntul -tarife -valoare nominală -valoare actuală
			Active curente: -creanțe -disponibilități bănești	
			Cheltuieli în avans	
			Capitaluri proprii	
			Datorii	
			Provizioane	
			Venituri în avans	
		Metode de atribuire a costului istoric unitar (pentru active fungibile)	Active curente: -stocuri -investiții financiare pe termen scurt	

Potrivit tabelului anterior, momentele evaluării constau în:

A. EVALUAREA INIȚIALĂ (LA DATA INTRĂRII ÎN ENTITATE)

Prin evaluarea inițială înțelegem evaluarea la data intrării în entitate, mai precis stabilirea unui cost, preț, tarif sau valoare pentru fiecare element patrimonial atunci când acesta intră în gestiunea (patrimoniul) entității. Respectiva structură valorică va purta denumirea de valoare de intrare. O mai putem numi valoare contabilă inițială sau brută.

Reglementările contabile în vigoare menționează ca și valori de intrare a bunurilor: costul de achiziție, costul de producție, valoarea de aport și valoarea justă. Ultimele două valori se substituie costului de achiziție, fiind diferită modalitatea de intrare în patrimoniu a bunurilor (nu achiziție, ci aport la capitalul social, respectiv obținerea cu titlu gratuit sau plus la inventariere).

Același act normativ precizează că valoarea justă se determină de către evaluatori autorizați prin diverse metode. Sunt metodele pe care noi le-am prezentat ca și abordarea prin piață, venit sau cost, atunci când am vorbit de „valori".

În opinia noastră, și valoarea de aport se determină în același mod ca și valoarea justă.

De cele mai multe ori, elementele patrimoniale sunt evaluate la valoarea lor de intrare consemnată în documente justificative, care va deveni cost istoric. Ulterior, aceasta poate fi corectată, așa cum se va vedea mai jos, la punctul B.

EXEMPLE

- pentru o achiziție de materii prime, costul istoric va fi determinat la nivelul costului de achiziție consemnat în factura furnizorului de bunuri;
- pentru un serviciu de care a beneficiat unitatea, costul istoric este stabilit la nivelul tarifului consemnat în factura furnizorului de servicii;
- pentru un aport în natură la capitalul social, costul istoric al bunului adus ca aport va fi determinat la nivelul valorii estimate, de regulă, în baza unui raport de evaluare întocmit de către un evaluator autorizat și apoi înregistrat în actele de constituire ale entității (contract de societate și statut).

Scanned with OKEN Scanner

B. EVALUAREA ULTERIOARĂ

Prin evaluarea ulterioară înțelegem două secvențe temporale. Primul se referă la data la inventar și prezentarea elementelor în bilanț (exprimare specifică Reglementărilor contabile în vigoare). Al doilea se referă la data ieșirii elementului patrimonial din entitate. Pentru aceste două date este vorba de stabilirea unui cost, preț, tarif sau valoare pentru fiecare element patrimonial atunci când se încheie exercițiul financiar, respectiv atunci când acesta iese din gestiune (patrimoniu). În aceste două cazuri, valoarea de intrare pe care am numit-o și valoare contabilă inițială (brută) stabilită la intrarea în patrimoniu (gestiune) va fi păstrată ca atare sau va fi corectată.

B.1. Evaluarea la închiderea exercițiului financiar

B.1.1. Evaluarea la închiderea exercițiului financiar la costul istoric inițial

Acest moment al evaluării este denumit în cadrul Reglementărilor contabile în vigoare evaluare la inventar și prezentarea elementelor în bilanț. Potrivit acestor reglementări, entitățile trebuie să-și inventarieze patrimonial periodic, cel puțin o dată pe an, de regulă la sfârșitul exercițiului financiar. *Inventarierea* este un procedeu al metodei contabilității care va fi dezvoltat în Capitolul 7.2 al acestei lucrări.

Inventarierea anuală are o dublă valență:

- *Cantitativă*, potrivit căreia se constată integritatea soldurilor faptice în cazul activelor corporale și a disponibilităților bănești;
- *Calitativă*, conform căreia prin inventariere se analizează din punct de vedere valoric elementele patrimoniale.

Din punctul de vedere al evaluării patrimoniului, interesează cea de a doua valență a inventarierii. Necesitatea unei inventarieri sau revederi valorice a elementelor patrimoniale apare datorită utilizării costului istoric ca bază de evaluare. Având în vedere că acesta prezintă valori trecute, valabile la data intrării în gestiune a elementelor patrimoniale, este normal ca la anumite intervale de timp să fie corectat pentru a se pune în evidență noile prețuri pe piață. Realizarea acestor corecții este oportună la sfârșitul exercițiului financiar când se elaborează Situațiile financiare anuale, iar utilizatorii de informații contabile pot fi informați cât mai corect, inclusiv asupra valorii actuale a elementelor patrimoniale.

Concret, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se determină *valorile actuale*, valabile la această dată, pentru activele patrimoniale evaluate la cost istoric. Aceste valori se mai numesc *valori de inventar*. Între valorile actuale și cele contabile (valorile nete contabile, determinate după scăderea amortizării pentru activele amortizabile) pot să apară diferențe în plus (plusvalori) sau în minus (minusvalori), care semnifică câștiguri sau pierderi latente.

Câștigurile și pierderile în cauză sunt considerate latente, nerealizate sau probabile pentru că sunt determinate în urma unei analize destinate unei informări corecte anuale și nu de operații economice efectiv realizate (spre exemplu vânzări de active sau decontări de datorii).

Această apreciere valorică anuală este impusă de aplicarea *principiului prudenței* în contabilitate. Tot acest principiu cere înregistrarea în conturi doar a pierderilor probabile de valoare, nu și a câștigurilor probabile. Aceasta pentru că prin înregistrarea unor câștiguri probabile rezultatul exercițiului ar fi majorat artificial și din acesta s-ar putea distribui acționarilor/asociaților entității dividende fictive, fără susținere materială.

Scanned with OKEN Scanner

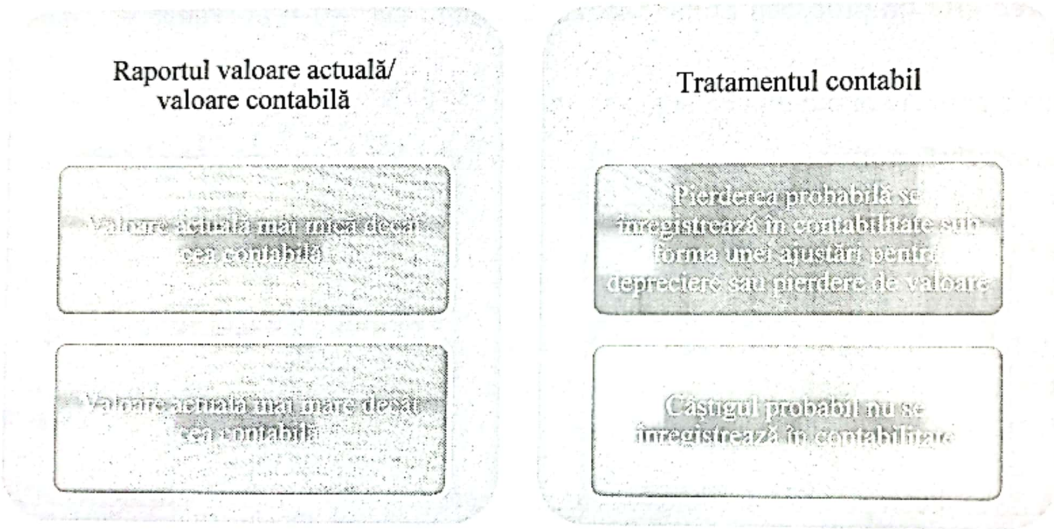
Intrând în detaliile evaluării la închiderea exercițiului financiar, trebuie precizat că valoarea de inventar urmărită a se determina este valoarea actuală pentru această dată. Aceasta se estimează de către o comisie de inventariere sau de către evaluatori autorizați (OMFP 1806/2014). Cei din urmă vor utiliza abordările privind estimarea valorii activelor pe care le-am amintit (prin piață, venit sau cost).

Reglementările contabile în vigoare indică anumite tipuri de valori de determinat cu ocazia inventarierii, după natura activului, de exemplu: pentru stocuri – valoare realizabilă netă, pentru creanțe și datorii – valoarea probabilă de încasare sau plată, pentru elemente asimilate trezoreriei active – valoare nominală, pentru elemente de trezorerie active, creanțe și datorii exprimate în devize – valoarea actualizată la cursul devizei de la închiderea exercițiului financiar.

Toate cele de mai sus sunt variante ale valorii actuale.

Modul de evaluare la sfârșitul exercițiului financiar, pentru active, rezultat în urma aplicării principiului prudenței, este prezentat în graficul de mai jos:

***Graficul 4.2.3.2.** Evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar*



EXEMPLU PRIVIND EVALUAREA LA ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR

Cu ocazia inventarierii anuale s-au constatat următoarele diferențe de valoare între valoarea actuală și cea contabilă pentru trei elemente patrimoniale. Tabelul următor vă arată cum trebuie tratate contabil aceste observații.

ELEMENT PATRIMONIAL	*VALOARE CONTABILĂ*	*VALOARE ACTUALĂ (DE INVENTAR)*	*TRATAMENT CONTABIL*
Echipament	Valoare contabilă netă = Valoare contabilă inițială (brută) – Amortizare cumulată până la sfârșitul exercițiului; Valoare contabilă netă = 20.000 – 12.000 = 8.000	Forma valorii actuale - Cost de înlocuire net (Cost de reproducție de nou – Depreciere economică) = 7.000	*Se înregistrează o ajustare pentru depreciere = 8.000 – 7.000 = 1.000*
Stoc de materii prime	Valoare contabilă = 5.000	Forma valorii actuale -Valoare de realizare netă = 6.500	-
Creanță clienți	Valoare contabilă = 10.000	Forma valorii actuale -Valoare probabilă de încasare = 7.500	*Se înregistrează o ajustare pentru depreciere = 10.000 – 7.500 = 2.500*

Scanned with OKEN Scanner

B.1.2. Evaluarea la închiderea exercițiului financiar prin reevaluare

Înlocuirea costul istoric inițial cu o valoare actuală, estimată la data închiderii exercițiului financiar poartă numele de *reevaluare*. Potrivit Reglementărilor contabile actuale, se pot reevalua doar activele imobilizate corporale (pentru Situațiile financiare individuale). Prin reevaluare se urmărește reflectarea valorii actuale a activelor în cauză determinată, după caz, la încheierea exercițiului financiar sau o dată la mai mulți ani, în raport cu evoluția prețurilor pe piață. Odată adoptată această procedură de evaluare, entitatea va trebui să o aplice cu consecvență și cu o anumită periodicitate (nu numai la evaluarea inițială ci și la cea ulterioară). În urma reevaluării activelor, capitalurile proprii ale entității vor fi influențate în plus sau minus în raport cu fluctuația valorilor determinate periodic.

Valoarea determinată în cazul reevaluării este denumită în Reglementările contabile valoare justă, determinată de regulă, de către evaluatori autorizați. Așadar, aceasta se determină așa cum s-a indicat pentru valoarea de intrare, mai precis prin abordarea prin piață, venit sau cost pentru estimarea „valorii".

EXEMPLU

O entitate decide ca toate imobilizările sale corporale să fie reevaluate. Se vor determina deci valori de piață (juste) care vor fi atribuite activelor la înregistrarea în contabilitate, în locul costului istoric cu formele sale. Dintre activele corporale, există un teren care s-a cumpărat de la o persoană fizică cu 75.000 lei și pentru care se stabilesc succesiv, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, următoarele valori de piață: 80.000, 90.000, 78.000 lei.
Evaluarea inițială a terenului: 75.000 lei, consemnată în actul de vânzare-cumpărare.
Evaluarea ulterioară a terenului:
- exercițiul N: 80.000
- exercițiul N+1: 90.000
- exercițiul N+2: 78.000

Se observă evoluția valorii contabile inițiale (brute) a terenului, care nu mai este unică ca și în cazul utilizării costului istoric înregistrat inițial (punctul B.1.1).

Similar reevaluării activelor imobilizate corporale, Reglementările contabile actuale prevăd posibilitatea evaluării la valoare justă a unora dintre categoriile activelor imobilizate financiare (instrumentele financiare), însă doar în cadrul Situațiilor financiare consolidate (centralizare la nivelul unui grup de entități). Evaluarea se face după abordările pe care noi le-am prezentat (piață, venit sau cost).

B.2. Evaluarea la data ieșirii din entitate

Ieșirea din entitate a activelor se realizează prin vânzare, dare în consum, scoatere din funcțiune, în urma unor calamități care au provocat distrugeri, sau în urma unor donații.

Atunci când un element patrimonial iese din gestiunea entității, el trebuie reflectat la valoarea contabilă inițială (brută) sau la ultima valoare estimată în cazul reevaluării unor active. Altfel spus, ieșirea elementului patrimonial se înregistrează la valoarea brută existentă în contabilitate la această dată.

Modul de atribuire a valorii contabile brute atunci când elementele patrimoniale ies din gestiunea unei entități prin vânzare, consum, scoatere din folosință ori decontare, se diferențiază după cum acestea pot fi sau nu individualizate.

Astfel:

1. Elementelor patrimoniale care pot fi strict individualizate (au caracteristici specifice și/sau coduri de identificare în evidența operativă) li se atribuie direct valoarea lor contabilă brută, procedură cunoscută sub denumirea de *metoda identificării specifice*.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE

a) Se vinde clădirea care reprezintă hala de producție nr.1 a unei entități economice, a cărei valoare contabilă brută este de 1.000.000 lei; înregistrarea ieșirii din patrimoniu a activului imobilizat se face la aceeași valoare;
b) Se achită datoria față de furnizorul „Napoca Tower SRL", a cărei valoare contabilă brută este de 5.200 lei; înregistrarea stingerii datoriei se face la aceeași valoare.

2. Elementelor patrimoniale neidentificabile distinct, fungibile sau interschimbabile, valorile contabile brute li se atribuie într-o ordine prestabilită, conform unei metode specifice. În această situație sunt stocurile și investițiile financiare pe termen scurt evaluate inițial conform bazei cost istoric.

În practica contabilă sunt utilizate în acest scop mai multe *metode de atribuire a costului istoric unitar* dintre care, într-un sistem contabil dat, sunt aplicate acelea care sunt permise de normele în vigoare. În România sunt aplicabile următoarele metode: FIFO (First In, First Out – Primul Intrat, Primul Ieșit), LIFO (Last In, First Out – Ultimul Intrat, Primul Ieșit), respectiv CMP (Cost Mediu Ponderat). O entitate va opta pentru una dintre aceste metode, pe care trebuie să o aplice cu consecvență pentru aceeași clasă de active și pentru mai multe exerciții financiare.

Metoda FIFO presupune ca primei ieșiri din gestiune (kilogram, bucată) a activului vizat să i se atribuie costul unitar al primei intrări (lot) în gestiune pentru același element. După epuizarea primului lot, se utilizează costul unitar al celei de a doua intrări (lot) și așa mai departe până în momentul în care se atinge cantitatea ieșită din gestiune. Astfel, se respectă succesiunea logică a intrărilor și ieșirilor din gestiune.

Metoda prezintă dezavantajul că în perioadele de inflație apare un profit brut mai mare decât cel net și entitatea va plăti un impozit pe profit mai mare.

Metoda este recomandată în cazul stocurilor perisabile ca natură pentru care se respectă fluxul fizic de ieșire sau în cazul economiilor relativ stabile din punct de vedere al evoluției pieței, unde fluctuațiile prețurilor nu sunt semnificative astfel încât să creeze discrepanțe între costurile aferente intrării, respectiv ieșirii din patrimoniu a activelor analizate.

Metoda LIFO presupune ca primei ieșiri din gestiune a unui activ să i se atribuie costul unitar al ultimei intrări (lot) în gestiune pentru respectivul element. După epuizarea ultimului lot, se utilizează costul unitar al penultimei intrări (lot) și așa mai departe până în momentul în care se atinge cantitatea ieșită din gestiune. Se recurge astfel la inversarea ordinii firești a intrărilor și ieșirilor din gestiune.

Se recomandă utilizarea acestei metode pentru piețele instabile din punct de vedere economic, unde se înregistrează puternice diferențe între prețurile pieței valabile pentru data intrării, respectiv ieșirii din gestiune a activelor.

Ca dezavantaj al metodei LIFO se menționează faptul că în perioadele de inflație are loc micșorarea profitului real al entității.

Metoda CMP mediază între neajunsurile celor două metode, constând în calcularea unui cost mediu unitar al intrărilor aferente activului analizat ponderat cu cantitățile corespunzătoare acestor intrări. Costul mediu ponderat se poate determina după fiecare intrare în gestiune sau doar la sfârșitul perioadei și se atribuie tuturor ieșirilor din gestiune. Formula de calcul utilizată este:

$$\text{CMP} = \frac{Valoarea\ existentului\ inițial + Valoarea\ intrărilor}{Cantitatea\ inițială + Cantitatea\ intrată}$$

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înregistrarea în contabilitate a elementelor de stoc se utilizează uneori alte preţuri decât preţul real (valoarea de intrare), numite preţuri standard sau preţuri de înregistrare. Se poate utiliza preţul care corespunde sursei principale de aprovizionare. Diferenţa între preţul real şi cel standard se înregistrează în contabilitate într-un cont separat. Pentru a calcula valoarea reală a elementului de stoc se adaugă la preţul standard diferenţe de preţ, care reprezintă active rectificative (şi au fost prezentate în cadrul capitolului 2 Obiectul contabilităţii.

EXEMPLU DE APLICARE A METODELOR DE ATRIBUIRE A COSTULUI UNITAR PENTRU STOCURI

Enunţ: O companie produce băuturi răcoritoare naturale. În cursul lunii februarie exerciţiul N s-au consumat pentru obţinerea acestor produse 7.000 cutii a câte 6 kg fiecare fructe (portocale). Se mai cunosc următoarele:
- stoc de citrice la 01.02.N 100 kg x 30 lei/cutie
- intrări în stoc în cursul lunii
05.02 3.500 cutii x 32 lei/ cutie
16.02 2.800 cutii x 33 lei/ cutie
27.02 1.300 cutii x 35 lei/ cutie

Cerinţă: să se determine valoarea consumului de materii prime aplicând metodele FIFO, LIFO şi CMP.

Rezolvare:
Fie QE – cantitatea de materie primă consumată în cursul lunii
E – valoarea consumului total lunar

a) Metoda FIFO
QE = 7000 cutii = 100 cutii + 3.500 cutii + 2.800 cutii + 600 cutii
E_{FIFO} = 100 cutii x 30 lei/ cutie (3.000 lei)+ 3.500 cutii x 32 lei cutie (112.000 lei)+ 2.800 cutii x 33 lei/ cutie (92.400 lei)+ 600 cutii x 35 lei/ cutie (21.000 lei) = 228.400 lei

b) Metoda LIFO
QE = 7.000 cutii = 1.300 cutii + 2.800 cutii + 2.900 cutii
E_{LIFO} = 1.300 cutii x 35 lei/ cutie (45.500 lei) + 2.800 cutii x 33 lei cutie (92.400 lei) + 2.900 cutii x 32 lei/ cutie (92.800 lei) = 230.700 lei

c) Metoda CMP
QE = 7.000 cutii

$$CMP = \frac{100x30 + 3.500x32 + 2.800x33 + 1.300x35}{100 + 3.500 + 2.800 + 1.300} = 32{,}844 \; lei \; pe \; cutie$$

E_{CMP} = 7.000 cutii x 32,844 lei/ cutie = 229.908 lei

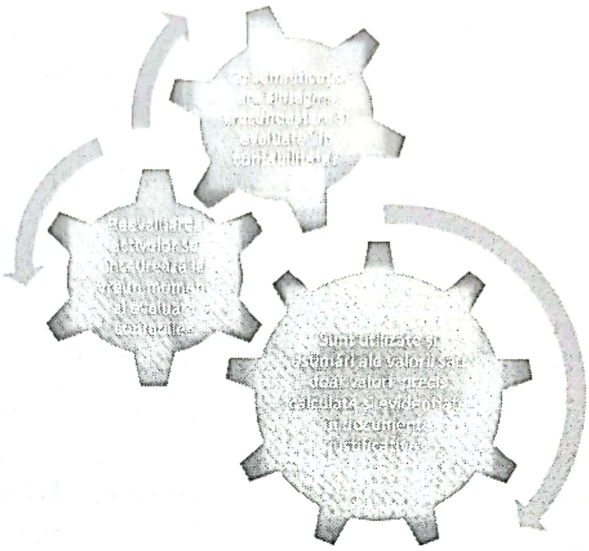
Concluzii:

METODA	*VALOAREA IEŞIRILOR*	*OBSERVAŢII*
FIFO	228.400	Cea mai mică valoare a ieşirilor, cea mai mare valoare a stocului final
LIFO	230.700	Cea mai mare valoare a ieşirilor, cea mai mică valoare a stocului final
CMP	229.908	Valori medii ale ieşirilor, respectiv ale stocului final

Scanned with OKEN Scanner

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Principiile contabile de evaluare	•Enunțați principiile contabile pe care se bazează evaluarea
Raționamentul de evaluare	•Ce înseamnă estimarea în contabilitate?
Costuri istorice	•Prezentați componentele costurilor ca și aplicații ale costului istoric •Prezentați componentele prețurilor ca și aplicații ale costului istoric
Costuri istorice	•Redați aplicațiile costului istoric atunci când se utilizează valorile ca și unitate de lucru (nu costuri, prețuri sau tarife)
Momentele evaluării	•Enunțați și explicați logica momentelor evaluării contabile •Redați pe scurt evaluarea inițială ca și moment al evaluării contabile
Momentele evaluării	•Dați un exemplu de tratament contabil aplicat la sfârșitul exercițiului financiar pentru evaluarea activelor

Scanned with OKEN Scanner

Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Care este semnificaţia expresiei „valoare contabilă netă" atribuită unui activ?***
A	Valoarea contabilă brută diminuată cu cheltuieli de transport şi alte cheltuieli suportate de entitate
B	Valoarea contabilă brută reevaluată la sfârşitul exerciţiului financiar
C	Valoarea contabilă brută diminuată cu amortizări şi ajustări pentru depreciere
D	Valoarea contabilă brută diminuată cu provizioanele
E	Valoarea obţinută prin reevaluare, atunci când diferenţa din reevaluare este negativă
2.	***Care trebuie să fie raportul dintre valoarea contabilă (Vc) şi valoarea actuală (Va) pentru a se înregistra o ajustare pentru deprecierea activelor?***
A	Vc>Va
B	Vc<Va
C	Indiferent de raportul dintre Vc şi Va pentru active se înregistrează doar amortizări
D	Indiferent de raportul dintre Vc şi Va pentru active se înregistrează doar ajustări pentru depreciere
E	Nici unul dintre răspunsuri nu este corect
3.	***Care din următoarele elemente nu intră în componenţa costului de achiziţie?***
A	Cheltuielile cu salariile managerilor
B	Preţul din factura furnizorului
C	Cheltuielile de transport efectuate de furnizor şi suportate de cumpărător
D	Răspunsurile A şi B
E	Răspunsurile A şi C

Studii de caz

Studiu de caz 1: ESTIMAREA VALORII PRIN ABORDAREA BAZATĂ PE PIAŢĂ

Enunţ: *O entitate care are ca obiect de activitate producţia de cravate foloseşte un program informatic de gestiune.*

Cerinţă: *Având în vedere că se intenţionează ca activul (programul informatic) să fie înlocuit cu altul, deci este liber pentru vânzare, să se determine valoarea sa de piaţă.*

Rezolvare:

Există la ora actuală o piaţă activă pentru astfel de programe informatice. S–au obţinut informaţii privind vânzarea unor produse similare pe piaţa locală a entităţii la o dată apropiată de cea a evaluării. Preţurile tranzacţionate s-au înscris în intervalul 7.000 – 12.000 lei. Nu s-a considerat necesar recurgerea la corecţii privind aceste valori, diferenţele dintre produsele considerate etalon de comparaţie şi produsul evaluat fiind minore. Astfel, pentru programul informatic al entităţii s-a estimat o valoare de piaţă de 9.000 lei.

Studiu de caz 2: ESTIMAREA VALORII PRIN ABORDAREA BAZATĂ PE VENIT

Enunţ: *O entitate din categoria IMM-urilor care are ca obiect de activitate producţia de jucării din lemn foloseşte ca principal mijloc de producţie un echipament, pentru care a estimat o durată de viaţă utilă de 5 ani, din care s-au consumat 2 şi un preţ posibil de vânzare la sfârşitul duratei de viaţă utilă (valoare reziduală) de 7.000 lei.*

Se preconizează, în principal în raport cu cantităţile de produse finite obţinute cu ajutorul echipamentului, că acesta va genera în următorii 3 ani următoarele fluxuri nete de trezorerie (încasări – plăţi) în lei:

Anul 1	*Anul 2*	*Anul 3*
10.000	*9.000*	*6.000*

Pe piaţa financiară rata anuală medie a dobânzii (fără inflaţie) este de 10%.

Cerinţă: *Având în vedere că activul (echipamentul) este folosit în exploatarea entităţii, pentru realizarea obiectului ei de activitate, să i se determine valoarea în raport cu utilizarea existentă.*

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

Potrivit definiției valorii de utilizare, aceasta se determină actualizând și apoi însumând atât fluxurile nete de trezorerie generate de activ în următorii 3 ani, cât și valoarea reziduală a acestuia (un posibil preț de vânzare a activului în anul n), potrivit formulei:

$$V = \sum_{t=1}^{n} \frac{FT_t}{(1+d)^t} + \frac{V_r}{(1+d)^n}$$

unde:

V – valoarea activului
n – numărul de ani rămași pentru utilizarea activului
FT – fluxuri nete de trezorerie
d – rata dobânzii
Vr – valoarea reziduală a activului

Înlocuind în formulă datele din enunț, rezultă o valoare (V) a activului de 26.296 lei.

Studiu de caz 3: ESTIMAREA VALORII PRIN ABORDAREA BAZATĂ PE COST

Enunț: *O entitate care are ca obiect de activitate prestarea unor servicii de expertiză contabilă și audit dispune de o clădire care este sediul său central și care este folosită ca spațiu de birouri. Clădirea are o suprafață desfășurată construită de 1.000 m2. Costul de reconstrucție al unei clădiri similare este, conform datelor de piață particularizate la clădirea evaluată, de 6.750 lei/m2. Pentru acest activ s-a estimat un coeficient de depreciere de 40 % care ține seama de localizare, uzura fizică reală, stare, adecvarea pentru utilizarea curentă, influența factorilor externi.*

Cerință: *Având în vedere că activul (clădirea) este folosit în exploatarea curentă a entității, neexistând intenția de vânzare, să i se determine costului actual prin metoda costului de înlocuire net.*

Rezolvare:

Costul de înlocuire net (CIN) = Nr. m2 ai construcției evaluate x Cost pe m2 al construcției noi x (1 – Coeficient de depreciere) = 1.000 x 6.750 x (1 - 0,4) = 4.050.000 lei

E. Bibliografia capitolului

Brilman J., Maire C., 1993. *Manuel d'évaluation des entreprises*. Les Editions d'Organisation, Paris.

Colasse B., Casta J. F. (coordonatori), Bernheim Y., Combes-Thuelin E., Desmuliers G., Dessertine P., Garmilis A., Escaffre L., Hoarau C., Jeanjean T., Lavasseur M., Martory B., Raybaud-Turillo, Richard J., Saada T., Silberztein C., Teller R., Walton P., 2001. *Juste valeur – enjeux techniques et politiques*. Ed. Economica, Paris.

Deaconu, A., 2019. *Diagnosticul și evaluarea întreprinderii*. Ed. Economică, București.

Matiș (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

Matiș D. (coordonator), Pop A., Pașca N., Mureșan M.L., Deaconu A., Pete Șt., Popa I.E., Nistor C.S., Achim S., Groșanu A., Oprean V.B., Filip C.I., Muller V.O., 2005. *Bazele contabilității – aspecte teoretice și practice*. Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca.

Tournier J. C., 2000. *La révolution comptable*. Ed. d'Organisation, Paris.

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

*** Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm.

*** Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiilor comerciale prin mijloace electronice, Emitent: Parlamentul României, publicată în Monitorul oficial nr. 506 din 27 iulie 2007.

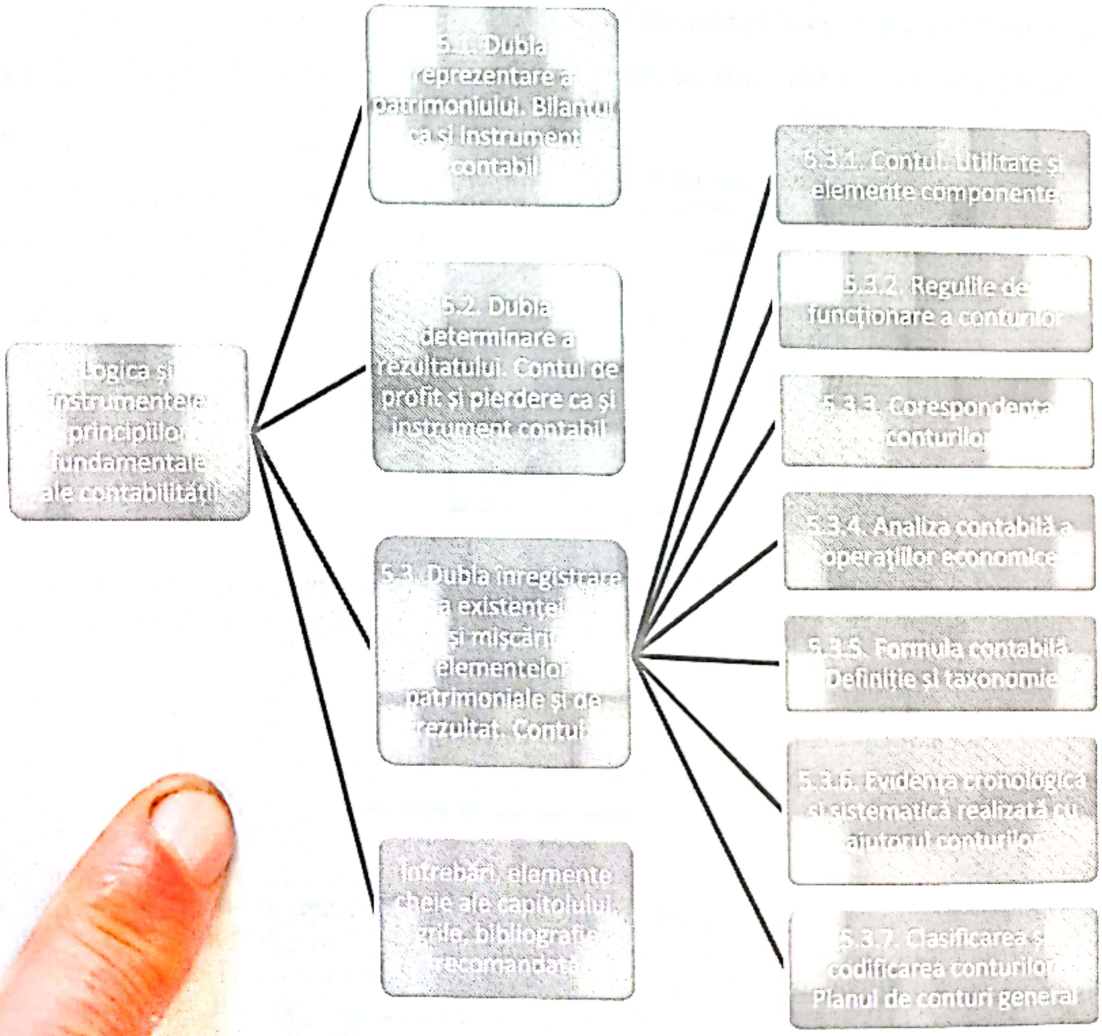
*** Ordinul 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile Emitent: Ministerul Finanțelor Publice Publicat în: Monitorul Oficial Nr. 910 din 9 decembrie 2015, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2634_2015.pdf.

*** International Accounting Standards Board (IASB), Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2020, www.iasb.org, consultat la data de 15 decembrie 2020.

*** International Valuation Standards Committee (IVSC), Standardele Internaționale de Evaluare, www.ivsc.org, consultat la data de 17 decembrie 2020.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5.
Logica și instrumentele principiilor fundamentale ale contabilității



Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

A. Obiectivele capitolului

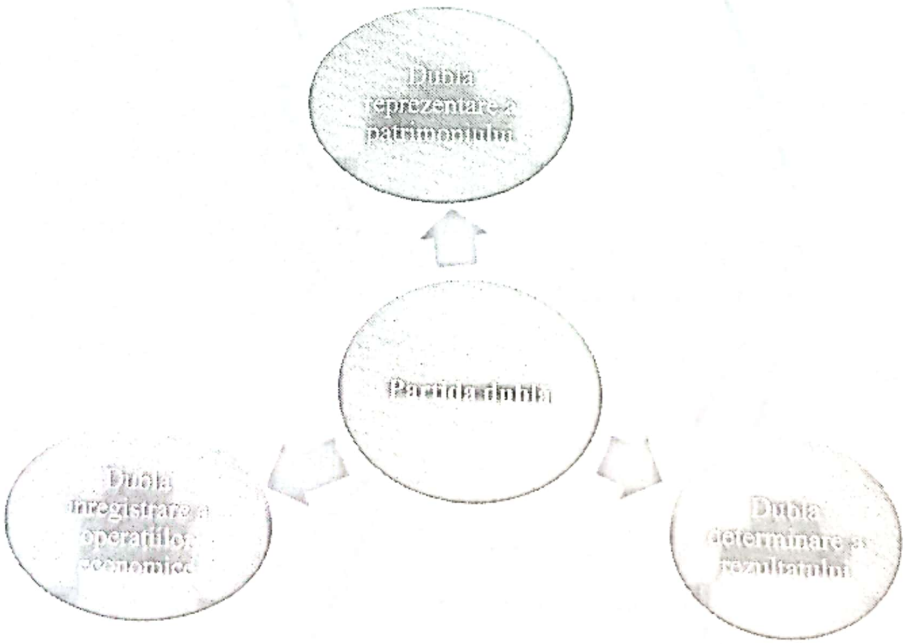
Capitolul de față permite cunoașterea elementelor conceptuale aferente partidei duble, în primul rând, înțelegerea dublei reprezentări a patrimoniului și dublei determinări a rezultatului exercițiului financiar. De asemenea, parcurgând capitolul de față studenții vor fi capabili să determine influența operațiilor economice asupra poziției financiare și a rezultatului și să le reflecte în Bilanț, respectiv Contul de profit și pierdere. Astfel, vor putea înțelege dubla înregistrare a operațiilor economice și vor reuși să asimileze aspectele teoretice cu privire la sistemul conturilor.

B. Sumar și elemente cheie ale capitolului

Conform majorității opiniilor regăsite în literatura de specialitate partida dublă are două componente: dubla înregistrare și dubla reprezentare a patrimoniului. Dubla reprezentare este completată cu dubla determinare a rezultatului (Matiș și colectiv, 2010, pag. 163). În ceea ce privește dubla înregistrare, aceasta se realizează cu ajutorul Contului, dubla reprezentare cu ajutorul Bilanțului în timp ce dubla determinare a rezultatului se realizează cu ajutorul Contului de profit și pierdere.

Sintetizând cele de mai sus, partida dublă are următoarele componente (prezentate grafic în Figura 5.1. de mai jos):

***Figura nr. 5.1.** Componentele partidei duble*



Elemente cheie ale capitolului: partida dublă, dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul Bilanțului, dubla determinare a rezultatului cu ajutorul Contului de profit și pierdere, dubla înregistrare în Conturi.

C. Conținutul capitolului

Așa cum am precizat și în cadrul Capitolului 2. *Obiectul contabilității*, folosim ca și instrumente didactice pentru a explica raționamentul contabil, Bilanțul și Contul de profit și pierdere. Bilanțul și Contul de profit și pierdere sunt în fapt documente de raportare la sfârșitul exercițiului financiar și vor fi explicate, pentru acest rol, în Capitolul 7.3. *Gruparea și sistematizarea informațiilor. Situațiile financiare*. Unele elemente caracteristice Bilanțului și Contului de profit și pierdere vor fi explicate pe scurt și în prezentul capitol, urmând a fi reluate și detaliate în Capitolul 7.3.

5.1. Dubla reprezentare a patrimoniului. Bilanțul ca și instrument contabil

Principiu de bază al contabilității, *dubla reprezentare a patrimoniului* constă în prezentarea sub dublu aspect a acestuia, astfel:

- din punct de vedere concret – material (patrimoniul poartă denumirea de ACTIV),
- din punct de vedere abstract (al provenienței, purtând denumirea de PASIV).

Dubla reprezentare a patrimoniului *se realizează cu ajutorul Bilanțului*, care a fost astfel conceput pentru a putea prezenta patrimoniul sub dublu aspect, cu cele două părți distincte amintite anterior, astfel:

- Activ (în partea stângă), și,
- Pasiv (în partea dreaptă).

Bilanțul (pornind de la o interpretare simplă) este un document de sinteză care prezintă situația afacerilor unei entități economice la un moment dat și care permite formularea de judecăți de valoare privind riscul asumat de către aceasta și evaluarea mișcărilor de trezorerie (Feleagă, 2002, pag. 44-45).

Egalitatea dintre Activ și Pasiv poartă denumirea de *ecuație de echilibru* (în limbaj contabil) și se exprimă astfel:

ACTIV = PASIV

După cum s-a specificat anterior, dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul Bilanțului. Astfel, patrimoniul (sau poziția financiară, în limbajul contabil recent) este exprimat într-o abordare modernă după cum urmează:

ACTIVE = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Conform teoriei și practicii contabile, distingem două forme de prezentare a Bilanțului:

- **forma orizontală** (corespunzând unei abordări economice a Bilanțului) caracterizată prin faptul că se prezintă ca un tablou cu două părți (una reprezentând partea de ACTIV, cealaltă partea de PASIV, cuprinzând astfel informații atât despre UTILIZĂRI cât și despre RESURSELE entității economice. Această formă de prezentare pune în evidență egalitatea

Scanned with OKEN Scanner

existentă între ACTIVE și PASIVE (sau între UTILIZĂRI și RESURSE), ceea ce în limbaj contabil denumim *egalitate bilanțieră*, reprezentată astfel:

ACTIVE = PASIVE
UTILIZĂRI = RESURSE

- **forma verticală** (corespunzătoare unei abordări juridice a Bilanțului), *adoptată la nivelul țării noastre pentru publicarea Situațiilor financiare ale entităților* caracterizată prin faptul că se prezintă sub formă de listă (denumită în limbaj contabil și *schema bilanțului vertical*), ordonează structurile componente ale activelor, capitalurilor proprii și datoriilor conform cerințelor cadrului de reglementare (a se vedea în acest sens OMFP 1802/2014, secțiunea 4.2 *Prezentarea Bilanțului*, art. 132, Caracteristic acestui mod de prezentare a Bilanțului este faptul că pune în evidență situația netă (denumită și capitaluri proprii) a entității economice:

ACTIVE = CAPITALURI PROPRII + DATORII
SITUAȚIA NETĂ (CAPITALURI PROPRII) = ACTIVE - DATORII

Deoarece regăsim o multitudine de elemente patrimoniale la nivelul entității economice care trebuie ordonate cu ocazia întocmirii Bilanțului, este necesară utilizarea unor criterii de ordonare și grupare a acestora.

În acest sens, ACTIVELE sunt ordonate și grupate în cadrul Bilanțului după *natura, destinația și criteriul lichidității*, în timp ce elementele de CAPITALURI PROPRII și DATORII sunt ordonate și grupate după *natură, proveniență și criteriul exigibilității*.

Așa cum s-a mai arătat în alte capitole, *criteriul lichidității* se referă la posibilitatea transformării elementelor patrimoniale de activ în bani. Unele dintre acestea au posibilitatea de a se transforma în bani mai rapid (cum sunt cele de stocuri sau creanțe) în timp ce altele se transformă în bani într-o perioadă de timp mai mare (de exemplu activele imobilizate cum sunt clădirile, terenurile).

După cum se va observa și în extrasul din OMFP 1802/2014, *secțiunea 4.2. Prezentarea Bilanțului*, la noi în țară se ordonează în Bilanț mai întâi elementele patrimoniale care se transformă mai greu în bani (necesită o perioadă mai lungă), urmate fiind de elementele patrimoniale care se transformă rapid în bani. În limbaj contabil denumim această *ordonare a activelor în ordinea inversă a lichidității lor*, de la cele mai puțin lichide și până la cele mai lichide.

Așa cum s-a mai arătat în alte capitole, *criteriul exigibilității* se referă la necesitatea achitării datoriilor la anumite termene. După cum se va observa și în extrasul din OMFP 1802/2014, *secțiunea 4.2. Prezentarea Bilanțului*, la noi în țară ordonarea în Bilanț a elementelor patrimoniale de datorii și capitaluri proprii, începe prin ordonarea acelora cu termene mai mici urmate fiind de cele cu termene mai mari. Astfel, datoriile pe termen scurt (cu termen de achitare mai mic de 1 an) vor fi urmate de datoriile pe termen lung (cu termen de achitare de peste 1 an) și apoi de elementele de capitaluri proprii (considerate a avea exigibilitatea cea mai redusă).

Scanned with OKEN Scanner

Extras din Secţiunea 4.2 Prezentarea Bilanţului (OMFP 1802/2014)

A. Active Imobilizate

I. Imobilizări necorporale
1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, dacă acestea au fost achiziţionate cu titlu oneros şi nu trebuie prezentate la A I 5
4. Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale
5. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziţionat cu titlu oneros
6. Avansuri

II. Imobilizări corporale
1. Terenuri şi construcţii
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Investiţii imobiliare
5. Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale
6. Active biologice productive
7. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie

III. Imobilizări financiare
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiţii deţinute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri
1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri

II. Creanţe (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)
1. Creanţe comerciale
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate
3. Sume de încasat de la entităţile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanţe
5. Capital subscris şi nevărsat

III. Investiţii pe termen scurt
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Alte investiţii pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

Scanned with OKEN Scanner

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate
7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane
1. Provizioane pentru litigii
2. Provizioane pentru garanții acordate clienților
3. Provizioane pentru pensii și obligații similare
4. Provizioane pentru impozite
5. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capitaluri proprii
I. Capital subscris
1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve
1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Ultimul element din cadrul Bilanțului (după cum se poate observa și în Extrasul de mai sus) este *profitul sau pierderea exercițiului financiar* (componentă a Capitalurilor proprii sau situației nete). *Acest element apare implicit în Bilanț* ca urmare a mișcărilor complexe care vor genera venituri și cheltuieli și vor conduce ca și impact la îmbogățirea sau sărăcirea entității economice. Atunci când valoarea activelor o va depăși pe cea a datoriilor, diferența se regăsește în *profitul entității economice*, prezentat în cadrul capitalurilor proprii (cunoscute după cum am văzut mai sus și sub denumirea de *situația netă*) conducând la o creștere a valorii acestora.

Dimpotrivă, atunci când valoarea activelor va fi mai mică decât a datoriilor diferența este interpretată ca *pierdere a entității economice*, care va fi prezentată în capitalurile proprii (și implicit matematic va conduce la o scădere a valorii acestora).

Dacă în cadrul Bilanțului, *profitul sau pierderea exercițiului financiar* apare implicit, în cadrul Contului de profit și pierdere acest element apare *determinat explicit* (ca diferență dintre Veniturile și Cheltuielile perioadei). Astfel, la finalul exercițiului financiar se va compara valoarea totală a veniturilor înregistrate în contabilitatea entității economice cu valoarea cheltuielilor.

Scanned with OKEN Scanner

Prin compararea acestora, pot rezulta două situații, după cum urmează:

- *O situație de egalitate* (când veniturile și cheltuielile au aceeași valoare, caz în care entitatea economică nu obține nici profit, nici pierdere) – situație improbabilă sau rar întâlnită la nivel de practică economică:

Venituri = Cheltuieli

- *O situație de inegalitate* (veniturile și cheltuielile asociate unei perioade pentru o anumită entitate economică nu au aceeași valoare) din care pot rezulta *două situații de strictă inegalitate* astfel:

b1) Veniturile > Cheltuielile (caz în care entitatea economică obține profit):

Venituri – Cheltuieli = Profit

b2) Veniturile < Cheltuielile (caz în care entitatea economică obține pierdere):

Venituri – Cheltuieli = Pierdere

Acest rezultat (fie profit, fie pierdere, pentru că se subînțelege că nu pot exista ambele în același exercițiu financiar pentru aceeași entitate economică, întrucât se exclud reciproc), *este cel care asigură legătura dintre Bilanț și Contul de Profit și pierdere* (ambele făcând parte din Situațiile financiare anuale de întocmit de către entitățile economice cu scopul de a-și informa utilizatorii).

***Figura 5.1.1.** Legătura dintre Bilanț și Contul de profit și pierdere*

Bilanț	
Active	Capitaluri proprii + Datorii
...	Capitaluri proprii: ... Datorii ... **Rezultatul exercițiului (implicit)**
Total Activ	Total Capitaluri proprii + Datorii

Contul de profit și pierdere	
Cheltuieli	Venituri
...	...
Total Cheltuieli	Total Venituri
Rezultatul exercițiului (explicit)	

5.2. Dubla determinare a rezultatului. Contul de profit și pierdere ca și instrument contabil

Dubla determinare a rezultatului face referire la constituirea acestuia:

- explicit, în cadrul Contului de profit și pierdere prin diferența dintre venituri și cheltuieli ale perioadei,
- implicit (preluat în Bilanț) ca un post bilanțier distinct în cadrul Situației Nete, respectiv a Capitalurilor proprii. Pornind de la ecuația de echilibru regăsită mai sus și reluată aici:

ACTIV = PASIV

Scanned with OKEN Scanner

și separând partea de PASIV pe cele două surse de proveniență (internă/externă) vom avea următoarea ecuație de echilibru:

ACTIVE = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Dacă din ecuația de mai sus, extragem Capitaluri proprii vom obține pentru acestea următoarea relație de calcul:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

Rezultatul exercițiului apare ca o creștere sau descreștere a situației nete (capitalurilor proprii) în Bilanț. Dacă activitatea este rentabilă, activele înregistrează o valoarea mai mare decât datoriile și ca atare, diferența se va regăsi în profit în structura situației nete (capitalurilor proprii). În caz contrar, diferența se va constitui într-o pierdere care va diminua situația netă (capitalurile proprii). În această abordare, rezultatul exercițiului se va calcula:

Rezultatul exercițiului = Situația netă (Capitaluri proprii) la sfârșitul exercițiului financiar – Situația netă (Capitaluri proprii) de la începutul exercițiului financiar

Conform Matiș și colectiv (2010, pag. 167), Contul de profit și pierdere se clasifică în funcție de forma de prezentare, după cum urmează:

a) sub forma unui tablou bilateral (având două părți: cheltuieli/venituri) astfel:

***Figura 5.2.1.** Forma de prezentare a Contului de profit și pierdere (tablou bilateral)*

Cont de profit și pierdere	
Cheltuieli	Venituri
...	...
Total cheltuieli (pierdere)	**Total venituri (profit)**

b) sub formă de listă (vertical) în care regăsim modul în care s-a determinat rezultatul (profit/pierdere) la finalul acesteia (*adoptată la nivelul țării noastre pentru publicarea Situațiilor financiare ale entităților*).

***Figura 5.2.2.** Forma de prezentare a Contului de profit și pierdere (listă verticală)*

Cont de profit și pierdere
Venituri
...
Cheltuieli
...
Profitul sau pierderea net(ă) a perioadei de raportare

Scanned with OKEN Scanner

În acest format se vor ordona rând pe rând mai întâi veniturile (cifra de afaceri, venituri aferente costului producției în curs de execuție, venituri din producția de imobilizări necorporale și corporale, etc.) și apoi cheltuielile (cheltuieli cu materii prime și consumabile, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu personalul, etc.). Ultimul element al Contului de profit și pierdere în acest format este *Profitul sau pierderea net(ă) a perioadei de raportare.*

Pentru a înțelege cum operațiile economice desfășurate de către entitățile economice afectează mișcarea elementelor patrimoniale și de rezultat, prezentăm mai jos câteva informații importante.

Modificările patrimoniale apar ca o consecință a operațiilor economice desfășurate de către entitatea economică. Acestea vor antrena mișcarea elementelor patrimoniale (prezentate static în Bilanț).

Din punct de vedere al *implicațiilor asupra patrimoniului,* mișcările (modificările) se clasifică astfel:

- mișcări simple, în interiorul entității economice (exemplu: achitarea salariilor către angajați);
- mișcări simple, între diverse entități economice (exemplu: cumpărarea de mărfuri de la furnizori);
- mișcări complexe (apar ca rezultat al activității economice consumatoare de bunuri (generatoare de cheltuieli) și producătoare de venituri).

Pentru a analiza *influența operațiilor economice asupra patrimoniului (Bilanț) și rezultatului (Cont de profit și pierdere)* vom porni de la următoarea afirmație:

> *Orice operație economică desfășurată de o entitate economică influențează cel puțin două elemente patrimoniale/de rezultate astfel încât ecuația de echilibru A – (Cp + D) = 0 să fie întotdeauna verificată.*

Astfel, apar *nouă tipuri de modificări patrimoniale (bilanțiere):*

Figura 5.2.3. *Tipuri de modificări patrimoniale*

	A↑	Cp↓	D↓
A↓	A↓A↑	A↓Cp↓	A↓D↓
Cp↑	Cp↑A↑	Cp↑Cp↓	Cp↑D↓
D↑	D↑A↑	D↑Cp↓	D↑D↓

Legendă: A = Active; Cp = Capitaluri proprii; D = Datorii.

Observații importante:

- Modificările (*în sensuri diferite*) în cadrul aceleași grupe de elemente patrimoniale se numesc *modificări de structură* (exemplu: A↓A↑, D↑D↓, Cp↑Cp↓).
- Modificările (*în același sens*) în grupe de elemente patrimoniale diferite se numesc *modificări de volum*, care sunt de două feluri astfel:
  - în sensul creșterii (exemplu: D↑A↑, Cp↑A↑), respectiv
  - în sensul scăderii (exemplu: A↓D↓, A↓Cp↓).

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE de operații economice pentru fiecare dintre cele nouă tipuri de modificări patrimoniale posibile:

1. Cumpărarea de materii prime cu plata imediată în numerar – generează creșterea stocului de materii prime (A↑) și scăderea numerarului din Casă (A↓):
$$\mathbf{A + x - x = Cp + D}$$

2. Achiziționarea unei clădiri cu plata la o dată ulterioară – generează creșterea valorii clădirilor (A↑) și creșterea datoriei față de furnizorii de imobilizări (D↑):
$$\mathbf{A + x = Cp + (D + x)}$$

3. Achitarea contravalori clădirii din contul de la bancă – generează scăderea datoriei față de furnizorul de imobilizări (D↓) și scăderea disponibilului bănesc (A↓):
$$\mathbf{A - x = Cp + (D - x)}$$

4. Înregistrarea amortizării clădirii în contabilitate – generează scăderea valorii clădirii (A↓) și apariția unei Cheltuieli, aceasta diminuând Rezultatul exercițiului (Cp↓):
$$\mathbf{A - x = (Cp - x) + D}$$

5. Achitarea datoriei față de un furnizor dintr-un credit bancar (împrumutul se realizează cu scopul de a achita furnizorul) – generează scăderea datoriei față de furnizor (D↓) și creșterea datoriei față de bancă (D↑):
$$\mathbf{A = Cp + (D + x - x)}$$

6. Primirea facturii de gaz – generează creșterea datoriei față de furnizor (D↑) și apariția unei Cheltuieli, aceasta diminuând Rezultatul exercițiului (Cp↓):
$$\mathbf{A = (Cp - x) + (D + x)}$$

7. Încasarea în contul bancar a unor venituri din dobânzi – generează creșterea disponibilului bănesc (A↑) și apariția unui Venit, acesta majorând Rezultatul exercițiului (Cp↑):
$$\mathbf{A + x = (Cp + x) + D}$$

8. Acceptarea de către furnizor ca în schimbul banilor de primit să primească acțiuni – generează scăderea datoriei față de furnizor (D↓) și creșterea Capitalului social (Cp↑):
$$\mathbf{A = (Cp + x) + (D - x)}$$

9. Majorarea capitalului social prin încorporarea unor rezerve – generează creșterea Capitalului social (Cp↑) si scăderea rezervelor (Cp↓):
$$\mathbf{A = (Cp + x - x) + D}$$

5.3. Dubla înregistrare a existenței și mișcării elementelor patrimoniale și de rezultat. Contul

Dubla înregistrare (a treia componenta a partidei duble) se realizează cu ajutorul *Contului.*

Bilanțul, întocmit cu ocazia închiderii unui exercițiu financiar, prezintă la un moment dat doar existențele de active, capitaluri proprii și datorii fără a reda în mod dinamic și creșterile/micșorările fiecărui element patrimonial în cursul perioadei. Acest dezavantaj este unul important, întrucât la nivel de practică economică este necesară cunoașterea existenței și mișcării elementelor patrimoniale la intervale de timp mai mici (luni, săptămâni, zile).

Pe de altă parte, întocmirea unui Bilanț după fiecare operație economică ar antrena un efort considerabil din partea producătorilor de informații contabile, care ar cunoaște situația patrimonială a entității dintr-o perspectivă globală (în bilanț elementele de active, capitaluri proprii datorii, sunt grupate), neputând să cunoască astfel existența și mișcarea oricărui elemente patrimonial la modul individual și în orice moment.

Scanned with OKEN Scanner

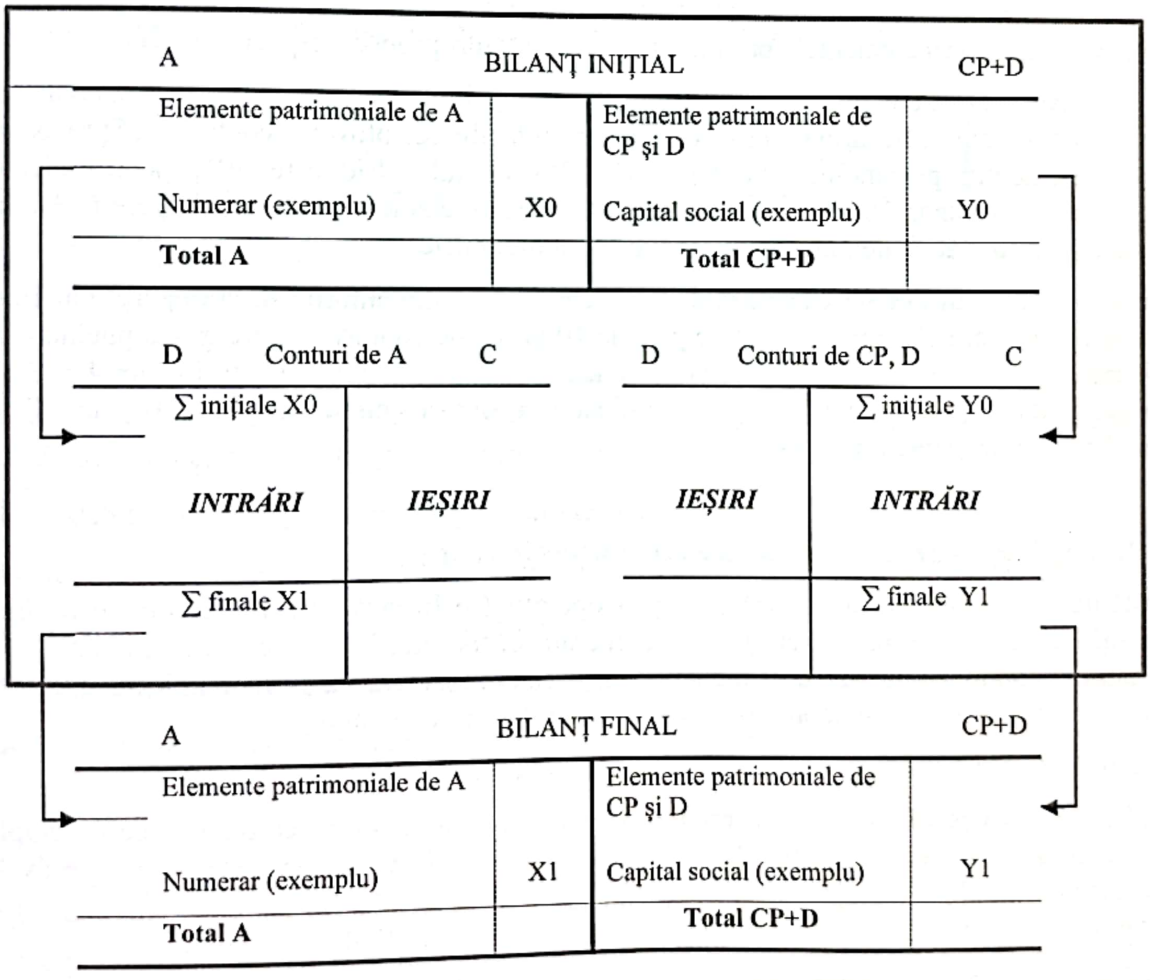
5.3.1. Contul. Utilitate şi elemente componente

Pentru a contracara dezavantajul enunţat mai sus, a fost conceput un alt instrument al metodei contabilităţii şi anume CONTUL. Acesta este conceput şi funcţionează astfel:

- *la începutul perioadei* va prelua din Bilanţul iniţial existenţele activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor (solduri iniţiale).
- *în decursul perioadei* va înregistra operaţiile care conduc la modificarea activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor (intrări/ieşiri sau creşteri/scăderi) şi eventual la ocazionarea de cheltuieli şi venituri (acolo unde este cazul).
- *la finalul perioadei* va oferi existenţele finale (solduri finale) ale activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor necesare întocmirii Bilanţului final. În acest sens se va utiliza relaţia matematică:

Existenţe iniţiale + Creşteri – Ieşiri = Existenţe finale

Figura 5.3.1.1. *Reprezentare grafică a modului în care este conceput şi funcţionează contul*



Sintetizând cele de mai sus, *cu ajutorul Bilanţului putem cunoaşte* ***poziţia financiară*** *a entităţii economice* la un moment dat în timp (la finalul exerciţiului financiar). Studiind Bilanţul unei asemenea entităţi economice putem cunoaşte care este valoarea activelor acesteia şi tipologia lor (de exemplu dacă entitatea economică are în patrimoniu clădiri şi la ce valoare, dacă deţine terenuri, ce valoare are stocul de mărfuri). Putem, de asemenea, să cunoaştem dacă entitatea economică are datorii şi care este valoarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul Contului de profit și pierdere putem cunoaște ***performanța*** *entității economice* la finalul exercițiului financiar (dacă aceasta este profitabilă sau neprofitabilă). Ambele, Bilanțul și Contul de profit și pierdere, ne arată starea entității economice la final de an.

Contul este cel care ne pune la dispoziție informații cu privire la dinamica valorilor activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor în intervalul dintre două Bilanțuri, respectiv două Conturi de profit și pierdere.

Elementele (structura) contului sunt:

1. ***Denumirea (titlul) și simbolul contului***

Fiecare element patrimonial (active, capitaluri proprii, datorii) are o denumire distinctă (de exemplu: clădiri, mijloace de transport, furnizori, capital social). Pentru fiecare dintre elementele patrimoniale se va deschide câte un cont, care va prelua denumirea elementului patrimonial pe care îl reprezintă.

Astfel, pentru elementul patrimonial „Terenuri" se va deschide un cont cu aceeași denumire, pentru elementul patrimonial „Materii prime" se va deschide un cont cu aceeași denumire ș.a.m.d. La fel se va proceda pentru elementele patrimoniale de capitaluri proprii, respectiv de datorii.

La nivel de practică contabilă, nu se va utiliza în înregistrările contabile denumirea conturilor ci simbolul cifric atașat fiecăruia dintre acestea pentru facilitarea utilizării conturilor. Spre exemplu, pentru elementul patrimonial „Materii prime" simbolul cifric este 301, pentru elementul patrimonial „Furnizori" simbolul cifric este 401. Fiecare element patrimonial apare în *Planul de conturi general* atât cu denumirea sa cât și cu simbolul cifric.

Simbolizarea conturilor se realizează după sistemul zecimal, conturile fiind împărțite în 10 clase de conturi. Fiecare clasă poate conține până la 10 grupe de conturi, fiecare grupă putând conține 10 conturi sintetice de gradul I (cele care sunt simbolizate în Planul de conturi general cu 3 cifre). Fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfășura în conturi sintetice de gradul II (simbolizate în Planul de conturi general cu 4 cifre).

2. ***Explicația operației economice înregistrate în cont***

Entitățile economice se angajează zilnic în operații (realizează vânzări, producție de bunuri, achiziționează materie primă, etc.). Aceste operații economice sunt înregistrate în contabilitatea entităților economice în baza documentelor justificative (care atestă că au avut loc). Înregistrarea în contabilitatea entităților economice presupune utilizarea de conturi.

Fiecare înregistrare este însoțită de o explicație, atât descriptivă cât și contabilă.

Explicația descriptivă se referă la redarea în mod sintetic a operației economice (exemple de explicații descriptive: „achiziție de mărfuri", „vânzare de mărfuri", „încasare contravaloare mărfuri vândute"). În acest sens, cu ajutorul *Registrului Jurnal*, registru contabil obligatoriu, se vor înregistra cronologic toate operațiile efectuate de către entitățile economice.

Explicația contabilă presupune ca pentru fiecare sumă (valoare) înregistrată în conturi să se înscrie simbolul cifric al contului corespondent. Explicația contabilă se utilizează pentru înregistrarea în evidența sistematică a operațiilor economice realizate cu ajutorul *Registrului Cartea Mare.*

Conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, *Cap. III Registrele de contabilitate, art. 20,* registrele de contabilitate obligatorii sunt: *Registrul Jurnal, Registrul Inventar și Registrul Cartea Mare.* Modul în care acestea se întocmesc, editează și păstrează este stabilit prin normele elaborate de către Ministerul Finanțelor Publice.

Scanned with OKEN Scanner

Conform prevederilor Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile (Emitent: Ministerul Finanţelor Publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din 9 decembrie 2015), secţiunea *D. Registrele de Contabilitate, art. 45*, înregistrările în Registrul Jurnal trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul şi data documentului justificativ, *explicaţii privind operaţiile respective şi conturile sintetice debitoare şi creditoare* în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operaţiilor efectuate.

Conform prevederilor Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile (Emitent: Ministerul Finanţelor Publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din 9 decembrie 2015), secţiunea *D. Registrele de Contabilitate, art. 47:*

Cartea mare este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, mişcarea şi existenta tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză şi sistematizare şi conţine simbolul contului şi al conturilor corespondente (debitoare sau creditoare), rulajul debitor şi creditor, precum şi soldul contului. Registrul Cartea mare poate conţine câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de entitate. Acest registru stă la baza întocmirii balanţei de verificare.

3. *Debitul şi creditul contului.*

Debitul şi creditul contului reprezintă o convenţie în contabilitate, reprezentând partea stângă, respectiv partea dreaptă a acestuia. Sub formă grafică bilaterală, reprezentăm contul astfel:

DEBIT	CONT	CREDIT

Important de reţinut privitor la conţinutul economic al noţiunilor de debit, respectiv credit este faptul că acesta este diferit în funcţie de natura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul. Astfel, atunci când se deschid conturi pentru active:

- în debit se vor înregistra existenţele iniţiale şi creşterile,
- în credit se vor înregistra scăderile (micşorările).

Dacă se deschid conturi pentru capitaluri proprii sau datorii:

- în debit se vor înregistra scăderile (micşorările),
- în credit se vor înregistra existenţele iniţiale şi creşterile.

4. *Soldul iniţial: preluat din bilanţul iniţial*

Soldurile iniţiale (Abreviat SI) ale conturilor reprezintă existenţele finale din bilanţul exerciţiului financiar precedent. Conform principiului intangibilităţii Bilanţului de deschidere, aceste existenţe finale din exerciţiul financiar precedent devin existenţe iniţiale la deschiderea exerciţiului financiar curent.

Pentru fiecare element patrimonial cuprins în Bilanţul iniţial se va deschide un cont, existenţele iniţiale din acesta devenind în conturi solduri iniţiale.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLU:

BILANȚ INIȚIAL

A		CP+D	
Casa în lei (numerar)	1.000	Capital social	1.000
Total A	1.000	Total CP+CP	1.000

REGISTRUL CARTEA MARE

D	Casa în lei (A)	C
SI 1.000		

D	Capital social (P)	C
	SI 1.000	

Ceea ce se observă din exemplul de mai sus este faptul că pentru un element patrimonial de activ se va deschide un cont de activ care să îi reflecte mișcarea, existențele inițiale din Bilanțul inițial devenind la nivel de cont *solduri inițiale* în partea de debit (în limbaj contabil denumindu-se *solduri inițiale debitoare*).

Pentru un element patrimonial de capitaluri proprii sau datorii se va deschide un cont de pasiv care să îi reflecte mișcarea, existențele inițiale din Bilanțul inițial devenind la nivel de cont *solduri inițiale* în partea de credit (în limba contabil denumindu-se *solduri inițiale creditoare*).

Dat fiind faptul că *veniturile și cheltuielile* nu sunt reflectate în Bilanț (acestea fiind încorporate în rezultat la finalul exercițiului financiar) pentru ele nu se vor deschide conturi la debutul exercițiului financiar când preluam existențele inițiale (*acestea nu prezintă solduri inițiale*).

5. *Rulajul contului: suma intrărilor și a ieșirilor care au loc în cursul perioadei*

Pe parcursul desfășurării activității economice apar operații economice care trebuie înregistrate în contabilitatea entităților. Ca urmare a acestui fapt, se vor înregistra creșteri sau scăderi valorice ale elementelor patrimoniale și de rezultat și care vor fi înregistrate pe cale de consecință în debitul, respectiv creditul conturilor (după caz).

Rulajul contului reprezintă așadar sumele înscrise în debitul sau creditul său pe parcursul unei perioade, excluzând soldurile inițiale. Rulajul contului este debitor, respectiv creditor, corespunzător părții contului în care înscriem sumele aferente acestuia.

Similar cu explicațiile oferite la debitul și creditul contului, semnificația rulajului contului este diferită în funcție de conținutul economic al acestuia, astfel:

- În ceea ce privește *conturile deschise pentru elemente patrimoniale de activ*, rulajul acestora va avea următoarea semnificație:
  - rulajul debitor (Abreviat RD sau Rd), consemnat în partea de debit (la fel ca și soldul inițial) va exprima creșterile (majorările) sau intrările de active pe parcursul exercițiului financiar;
  - rulajul creditor (Abreviat RC sau Rc), consemnat în partea de credit va exprima scăderile (diminuările) sau ieșirile de active pe parcursul exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru elemente patrimoniale de capitaluri proprii, respectiv datorii*, rulajul acestora va avea următoarea semnificaţie:
  - rulajul debitor (Abreviat RD sau Rd), consemnat în partea de debit va exprima scăderile (diminuările) de capitaluri proprii, respectiv datorii pe parcursul exerciţiului financiar;
  - rulajul creditor (Abreviat RC sau Rc), consemnat în partea de credit (la fel ca şi soldul iniţial) va exprima creşterile (majorările) de capitaluri proprii, respectiv datorii pe parcursul exerciţiului financiar.
- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru cheltuieli*, rulajul acestora va avea următoarea semnificaţie:
  - rulajul debitor (Abreviat RD sau Rd), consemnat în partea de debit va exprima valoarea cheltuielilor ocazionate de către entitatea economică pe parcursul exerciţiului financiar;
  - rulajul creditor (Abreviat RC sau Rc), consemnat în partea de credit va reflecta încorporarea cheltuielilor în rezultat la finalul exerciţiului financiar.
- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru venituri*, rulajul acestora va avea următoarea semnificaţie:
  - rulajul debitor (Abreviat RD sau Rd), consemnat în partea de debit va reflecta încorporarea veniturilor în rezultat la finalul exerciţiului financiar.
  - rulajul creditor (Abreviat RC sau Rc), consemnat în partea de credit va exprima valoarea veniturilor obţinute (realizate) pe parcursul exerciţiului financiar.

6. *Total sume: suma totală cu care se debitează, respectiv se creditează contul*

Total sume desemnează totalitatea sumelor înscrise în debitul, respectiv creditul unui cont pe parcursul exerciţiului financiar. Semnificaţia acestui element este diferită în funcţie de conţinutul economic al contului, astfel:

- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru active* regăsim:
  - total sume debitoare (Abreviat TSD), care reflectă soldurile iniţiale debitoare şi majorările de active pe parcursul perioadei (TSD = SID + RD).
  - total sume creditoare (Abreviat TSC), care reflectă scăderile de active pe parcursul perioadei (TSC = RC).
- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru capitaluri proprii şi datorii* regăsim:
  - total sume debitoare (Abreviat TSD), care reflectă diminuarea sau scăderea capitalurilor proprii, respectiv datoriilor pe parcursul perioadei (TSD = RD).
  - total sume creditoare (Abreviat TSC), care reflectă soldurile iniţiale de capitaluri proprii şi datorii la care se adaugă creşterile acestora pe parcursul perioadei (TSC = SIC + RC).
- În ceea ce priveşte *conturile deschise pentru cheltuieli* regăsim:
  - total sume debitoare (Abreviat TSD), care reflectă totalitatea cheltuielilor ocazionate pe parcursul perioadei. Cum conturile de cheltuieli NU prezintă niciodată solduri iniţiale, TSD se identifică cu rulajul debitor (TSD = RD).
  - total sume creditoare (Abreviat TSC), care reflectă cheltuielile încorporate în rezultat la finalul perioadei, fiind identic cu rulajul creditor (TSC = RC).

Scanned with OKEN Scanner

- În ceea ce privește *conturile deschise pentru venituri* regăsim:
  - total sume debitoare (Abreviat TSD), care reflectă totalitatea veniturilor încorporate în rezultat la finalul perioadei, fiind identice cu rulajul debitor (TSD = RD).
  - total sume creditoare (Abreviat TSC), care reflectă veniturile obținute pe parcursul perioadei. Cum conturile de venituri NU prezintă niciodată solduri inițiale, TSC se identifică cu RC (TSC = RC).

7. *Soldul final al contului: existențele finale care vor fi preluate în bilanț*

Soldul final al contului (Abreviat SF) reflectă existențele finale ale activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, după caz. La baza calculării acestuia stă următoarea formulă:

SF = SI + Intrări - Ieșiri

- În ceea ce privește *conturile deschise pentru active* soldul final poate să fie exclusiv debitor (Abreviat SFD) și reflectă existențele finale de active la finalul exercițiului financiar. Se calculează după următoarea formulă: SFD = SID + RD – RC
  - Dat fiind faptul că în cazul conturilor de active TSD = SID + RD iar TSC = RC, formula de mai sus se transformă astfel: SFD = TSD - TSC
- În ceea ce privește *conturile deschise pentru capitaluri proprii și datorii,* soldul final poate să fie exclusiv creditor (Abreviat SFC) și reflectă existențele finale de capitaluri proprii/ datorii la finalul exercițiului financiar. Se calculează după următoarea formulă: SFC = SIC + RC – RD
  - Dat fiind faptul că în cazul conturilor de datorii și capitaluri proprii TSC = SIC + RC iar TSD = RD, formula de mai sus se transformă astfel: SFC = TSC - TSD
- În ceea ce privește *conturile deschise pentru cheltuieli și venituri soldul final este întotdeauna zero (nul)* la finalul exercițiului financiar deoarece toate cheltuielile, respectiv veniturile ocazionate/obținute pe parcursul perioadei au fost încorporate în rezultat (pentru a determina dacă entitatea economică a obținut profit sau pierdere).

Atunci când are loc încorporarea cheltuielilor și veniturilor în rezultat NU ARE LOC SCĂDEREA acestora *ci transferul* lor din conturile de cheltuieli respectiv venituri (utilizate în cursul perioadei) în contul de rezultat (la finele perioadei).

Grafic, elementele contului pot fi sintetizate astfel:

***Figura 5.3.1.2.** Reprezentare grafică sub formă sintetică a elementelor contului*

D	Conturi de A	C
SID		
INTRĂRI (creșteri)	IEȘIRI (scăderi)	
RD = Σ(INTRĂRI)	RC = Σ(IEȘIRI)	
TSD = SID + RD	TSC= RC	
SFD = TSD - TSC		

D	Conturi de CP, D	C
		SIC
IEȘIRI (scăderi)	INTRĂRI (creșteri)	
RD = Σ(IEȘIRI)	RC = Σ(INTRĂRI)	
TSD = RD	TSC= SIC + RC	
	SFC= TSC - TSD	

Scanned with OKEN Scanner

5.3.2. Regulile de funcţionare a conturilor

Regulile de funcţionare a conturilor sunt enunţate folosindu-ne de două criterii, astfel:

- pentru fiecare element al contului, având la bază formula (referindu-ne astfel la *regulile parţiale de funcţionare a conturilor*):

Sold iniţial + Intrări = Sold final + Ieşiri

- pentru fiecare structură recunoscută în Bilanţ (active, capitaluri proprii, datorii) şi/sau Contul de profit şi pierdere (cheltuieli şi venituri) (*referindu-ne la regulile generale de funcţionare a conturilor*).

Cunoaştem patru reguli parţiale de funcţionare a conturilor, după cum urmează:

1. ***Prima regulă parţială de funcţionare a conturilor (regula soldurilor iniţiale):***
   - *conturile de activ* încep să funcţioneze prin debitare şi se debitează cu existenţele iniţiale de active, preluate din activul bilanţului iniţial;
   - *conturile de capitaluri proprii/datorii* încep să funcţioneze prin creditare şi se creditează cu existenţele iniţiale de capitaluri proprii/datorii, preluate din structura de capitaluri proprii/ datorii din bilanţul iniţial;
   - *conturile de cheltuieli şi venituri* (conturi de rezultate) nu prezintă niciodată sold iniţial deoarece la finalul exerciţiului financiar precedent acestea au fost încorporate în rezultat.
2. ***A doua regulă parţială de funcţionare a conturilor (regula majorărilor/creşterilor):***
   - *conturile de activ* se debitează cu valoarea creşterilor sau intrărilor de active pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *conturile de pasiv* se creditează cu valoarea creşterilor sau majorărilor elementelor patrimoniale de capitaluri proprii şi datorii pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *conturile de cheltuieli* se debitează cu cheltuielile ocazionate pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *conturile de venituri* se creditează cu veniturile obţinute pe parcursul exerciţiului financiar.
3. ***A treia regulă parţială de funcţionare a conturilor (regula scăderilor/diminuărilor):***
   - *conturile de activ* se creditează cu valoarea ieşirilor de active pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *conturile de pasiv* se debitează cu valoarea scăderilor de capitaluri proprii şi datorii pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *conturile de cheltuieli* se creditează la finalul exerciţiului financiar cu valoarea cheltuielilor (ocazionate pe parcursul perioadei) încorporate în rezultat;
   - *conturile de venituri* se debitează la finalul exerciţiului financiar cu valoarea veniturilor (obţinute pe parcursul perioadei) încorporate în rezultat.
4. ***A patra regulă parţială de funcţionare a conturilor (regula soldurilor finale):***
   - *conturile de activ* prezintă exclusiv sold final debitor şi exprimă valoarea existenţelor finale ale acestora la finalul exerciţiului financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- *conturile de pasiv* prezintă exclusiv sold final creditor și exprimă valoarea existențelor finale ale capitalurilor proprii și datoriilor la finalul exercițiului financiar;
- *conturile de cheltuieli și venituri* nu prezintă niciodată sold final întrucât la finalul exercițiului financiar cheltuielile (ocazionate pe parcursul perioadei) și veniturile (obținute pe parcursul perioadei) sunt integral încorporate (transferate) la rezultatul perioadei.

Conform opiniei Popa et al. (2009, pag. 138), regulile de funcționare parțiale ale conturilor trebuie să se refere explicit și la elementele de rezultate (cheltuieli, venituri) și nu apreciate implicit prin faptul că asociem pentru cheltuieli regulile de funcționare a conturilor de activ iar veniturilor regulile de funcționare a conturilor de capitaluri proprii și datorii (pasiv).

În sprijinul acestui raționament, autorii argumentează următoarele:

1) cheltuielile și veniturile nu fac parte din Bilanț (așa cum activele, capitalurile proprii, datoriile sunt structurile definitorii ale acestuia);
2) lecturând regulile parțiale de funcționare a conturilor se constată că dintre toate acestea conturile de cheltuieli au în comun conturilor de activ doar regula parțială referitoare la creșteri. Un raționament similar se poate aplica și veniturilor care au în comun cu conturile de capitaluri proprii/datorii aceeași regulă parțială.

Cunoaștem patru reguli generale de funcționare a conturilor, după cum urmează:

1. ***Regula generală de funcționare a conturilor de activ:***
   - *conturile de activ* încep să funcționeze prin debitare și se debitează cu valoarea existențelor inițiale de active preluate din Bilanțul inițial;
   - *se mai debitează* cu valoarea majorărilor elementelor de activ pe parcursul exercițiului financiar;
   - *se creditează* cu valoarea ieșirilor, scăderilor activelor pe parcursul exercițiului financiar;
   - *prezintă numai sold final debitor* care reflectă valoarea existențelor finale ale elementelor de activ la finalul exercițiului financiar.
2. ***Regula generală de funcționare a conturilor de capitaluri proprii și datorii (pasiv):***
   - *conturile de capitaluri proprii și datorii* încep să funcționeze prin a se credita cu valoarea inițială a capitalurilor proprii și datoriilor preluată din Bilanțul inițial;
   - *se mai creditează* și cu valoarea creșterilor/majorărilor capitalurilor proprii și datoriilor pe parcursul exercițiului financiar;
   - *se debitează* cu valoarea scăderii, diminuării capitalurilor proprii și datoriilor pe parcursul exercițiului financiar;
   - *prezintă numai sold final creditor* care reflectă valoarea existențelor finale a capitalurilor proprii și datoriilor la finele exercițiului financiar.
3. ***Regula generală de funcționare a conturilor de cheltuieli:***
   - *conturile de cheltuieli* nu prezintă niciodată sold inițial întrucât la finalul exercițiului financiar precedent acestea au fost încorporate (transferate) integral în rezultat;
   - *se debitează* cu valoarea cheltuielilor ocazionate pe parcursul exercițiului financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- *se creditează* la finalul exerciţiului financiar cu valoarea cheltuielilor ocazionate pe parcursul acestuia transferate în rezultat;
- *nu prezintă niciodată sold final* deoarece toate cheltuielile aferente exerciţiului financiar la finalul acestuia se vor încorpora în rezultat.

4. ***Regula generală de funcţionare a conturilor de venituri:***
   - *conturile de venituri* nu prezintă niciodată sold iniţial întrucât la finalul exerciţiului financiar precedent acestea au fost încorporate (transferate) integral în rezultat;
   - *se creditează* cu valoarea veniturilor obţinute pe parcursul exerciţiului financiar;
   - *se debitează* la finalul exerciţiului financiar cu valoarea veniturilor obţinute pe parcursul acestuia transferate în rezultat;
   - *nu prezintă niciodată sold final* deoarece toate veniturile aferente exerciţiului financiar la finalul acestuia se vor încorpora în rezultat.

Grafic, regulile de funcţionare a conturilor pot fi sintetizate astfel:

Figura 5.3.2.1. *Regulile de funcţionare a conturilor de activ, capitaluri proprii şi datorii*

D+	Conturi de A	C-
SID		
INTRĂRI (↑)	IEŞIRI (↓)	
RD = Σ(Intrări)	RC = Σ(Ieşiri)	
TSD = SID + RD	TSC= RC	
SFD = TSD - TSC		

D-	Conturi de CP, D	C+
		SIC
IEŞIRI (↓)	INTRĂRI (↑)	
RD = Σ(Ieşiri)	RC = Σ(Intrări)	
TSD= RD	TSC= SIC + RC	
	SFC = TSC - TSD	

5.3.3. Corespondenţa conturilor

Orice operaţie economică modifică cel puţin două elemente patrimoniale/de rezultat. Întrucât fiecărui element patrimonial/de rezultat îi corespunde un cont, orice operaţie economică va genera modificări asupra a cel puţin două conturi. Dat fiind acest fapt, dubla înregistrare se realizează ca o legătură între două sau mai multe conturi, numită *corespondenţa conturilor*.

Principiul partidei duble, aplicat la nivelul conturilor (dubla înregistrare) se bazează pe două abordări diferite, astfel:

A. Abordarea bazată pe patrimoniu

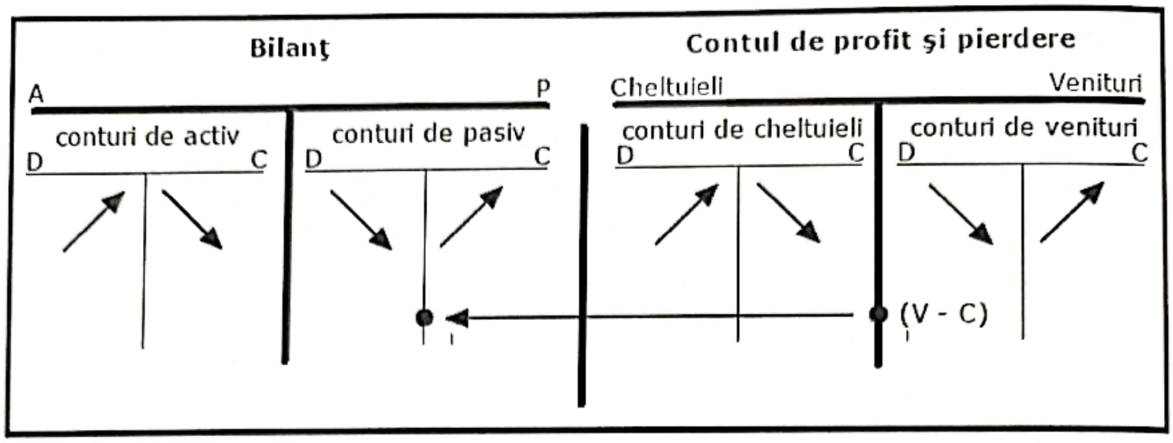
B. Abordarea bazată pe fluxuri

A. Abordarea bazată pe patrimoniu

Conform acestei abordări, contabilitatea unei entităţi economice trebuie să vizeze măsurarea capitalurilor proprii ale acesteia, cunoscute şi sub denumirea de situaţie netă. În acest sens, fiecărui post bilanţier îi vor corespunde informaţii înregistrate în conturi (Matiş şi colectiv, 2010, pag. 193). Dat fiind acest fapt, între bilanţ şi cont există o legătură incontestabilă, prezentată mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

Figura 5.3.3.1. Legătura dintre Bilanț și cont (Matiș și colectiv, 2010, pag. 193)



Analizând imaginea de mai sus, săgețile cu sensul îndreptat în sus descriu creșterea elementelor patrimoniale de activ, capitaluri proprii și datorii precum și a celor de rezultat (venituri și cheltuieli ocazionate) în timp ce săgețile cu sensul îndreptat în jos descriu descreșterea/scăderea elementelor patrimoniale, respectiv încorporarea în rezultat a celor de rezultat.

Pentru o înțelegere mai facilă a abordării bazate pe patrimoniu ne vom folosi de următoarele patru exemple de mai jos (dezvoltate și adaptate având la bază Matiș și colectiv, 2010, pag. 194-198), astfel:

EXEMPLUL NUMĂRUL 1:

Se ridică numerar (casa în lei) de la bancă (conturi la bănci în lei) în sumă de 800 lei (numerarul se ridică din contul de disponibilități bănești de la bancă pentru a fi depus în casieria entității economice).
Această operație economică va genera o modificare valorică în structura activelor (cu suma de 800 lei). În fapt un activ va înregistra o scădere (conturi la bănci în lei) în timp ce altul va înregistra o creștere (casa în lei). De menționat că această operație nu va afecta structura capitalurilor proprii, respectiv a datoriilor.
Dat fiind faptul că modificarea valorică este una de creștere, respectiv de scădere în sumă de 800 lei în structura activelor, totalul patrimoniului va rămâne neschimbat (-800 lei + 800 lei = 0 lei).
Conturile corespondente prin care înregistrăm această operație economică în contabilitate sunt următoarele:

a) *„Conturi la bănci în lei"*, care după conținutul economic este un cont de disponibilități bănești, iar după funcția contabilă un cont de activ. Având loc o scădere a disponibilităților din contul bancar, contul se va credita cu suma de 800 lei.
b) *„Casa în lei"*, care după conținutul economic fiind un cont de disponibilități bănești, iar după funcția contabilă un cont de activ. Având loc o creștere a disponibilităților bănești din casierie (numerar), contul se debitează cu suma de 800 lei.

Dacă transpunem cu ajutorul conturilor operația numărul 1, aceasta se va prezenta grafic astfel:

D+	Conturi la bănci în lei (A)	C-
SID 1.000	**800 (1)**	
RD 0	RC 800	
TSD 1.000	TSC 800	
SFD 200		

D+	Casa în lei (A)	C -
SID: 100		
(1) 800		
RD 800	RC 0	
TSD 900	TSC 0	
SFD 900		

EXEMPLUL NUMĂRUL 2:

Se achită din casierie (casa în lei) datoria către furnizorul de utilități (furnizor) în sumă de 100 lei.
Această operație economică va genera o modificare valorică atât în structura activelor (cu suma de 100 lei). În fapt, un activ va înregistra o scădere (casa în lei), iar structura datoriilor se va modifica (datoria față de

Scanned with OKEN Scanner

furnizorul de utilităţi se va diminua cu suma de 100 lei). Astfel, această operaţie economică va afecta atât structura activelor cât şi a datoriilor, generând o scădere a valorii totale a patrimoniului (la momentul plăţii datoriei) cu suma decontată de 100 lei.
Sintetizând influenţa operaţiei economice cu numărul 2 asupra patrimoniului, precizăm că aceasta va genera o modificare în volumul activelor şi al datoriilor (pasivelor), în sensul scăderii acestora.
Conturile corespondente prin care înregistrăm această operaţie economică în contabilitate sunt următoarele:

a) *„Casa în lei"*, care după conţinutul economic este un cont de disponibilităţi băneşti, iar după funcţia contabilă este un cont de activ. Având loc o micşorare a disponibilităţilor din casierie, contul se va credita cu 100 lei.
b) *„Furnizori"*, care după conţinutul economic este un cont de datorii, iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv. Având loc o scădere a datoriei faţă de furnizor, contul se va debita cu 100 lei.

Dacă transpunem cu ajutorul conturilor operaţiei numărul 2, aceasta se va prezenta grafic astfel:

D+	Casa în lei (A)	C-
SID 900	**100 (2)**	
RD 0	RC 100	
TSD 900	TSC 100	
SFD 800		

D-	Furnizori (P)	C+
(2) 100	SIC 300	
RD 100	RC 0	
TSD 100	TSC 300	
	SFC 200	

EXEMPLUL NUMĂRUL 3

Se achită din disponibilităţile de la bancă comisionul perceput de către aceasta pentru serviciile prestate în sumă de 50 lei.
Această operaţie economică va genera o modificare valorică atât în structura activelor (cu suma de 50 lei) (în fapt un activ va înregistra o scădere -conturi la bănci în lei) cât şi în structura capitalurilor proprii, ca urmare a recunoaşterii unor cheltuieli (cheltuieli cu comisioane bancare). Operaţia economică va genera o scădere a valorii totale a patrimoniului cu suma de 50 lei (întrucât generează o scădere în volumul activelor şi al capitalurilor proprii în sensul scăderii lor).
Înainte de a afecta volumul capitalurilor proprii, operaţia se va reflecta în Contul de profit şi pierdere unde se va înregistra o creştere a cheltuielilor cu suma de 50 lei. Cheltuielile se vor încorpora în rezultat ulterior la finalul perioadei.
Sintetizând influenţa operaţiei economice cu numărul 3 asupra patrimoniului, precizăm că aceasta va genera o modificare în volumul activelor şi al capitalurilor proprii (pasivelor) în sensul scăderii acestora.
Conturile corespondente prin care înregistrăm această operaţie economică în contabilitate sunt următoarele:

a) *„Conturi la bănci în lei"*, care după conţinutul economic este un cont de disponibilităţi băneşti, iar după funcţia contabilă este un cont de activ. Având loc o scădere a disponibilităţilor din contul bancar, contul se va credita cu suma de 50 lei.
b) *„Cheltuieli cu serviciile bancare"*, care după conţinutul economic este un cont de cheltuieli, funcţionând parţial după regula conturilor de activ. Ocazionându-se o cheltuială, contul se va debita cu 50 lei. Contul se va solda prin încorporarea cheltuielilor în rezultat, creditându-se-se în corespondenţă cu debitul contului „Profit şi pierdere", la finalul perioadei.

Dacă transpunem cu ajutorul conturilor operaţia numărul 3, aceasta se va prezenta grafic astfel:

D+	Conturi la bănci în lei (A)	C-
SID 200	**50 (3)**	
	RC 50	
TSD 200	TSC 50	
SFD 150		

D+	Cheltuieli cu comisioane bancare (A)	C -
(3) 50	50	

D	Profit şi pierdere	C
	50	

EXEMPLUL NUMĂRUL 4:

Se facturează servicii de curierat în sumă de 3.000 lei, contravaloarea acestora fiind încasată ulterior.
Această operaţie economică va genera o modificare valorică atât în structura activelor (determinând creşterea creanţelor faţă de clienţi) cu suma de 3.000 lei, cât şi o creştere a capitalurilor proprii (operaţia se va reflecta

Scanned with OKEN Scanner

în Contul de profit și pierdere unde se va înregistra o creștere a veniturilor cu suma de 3.000 lei). Veniturile se vor încorpora în rezultat ulterior, la finalul perioadei.

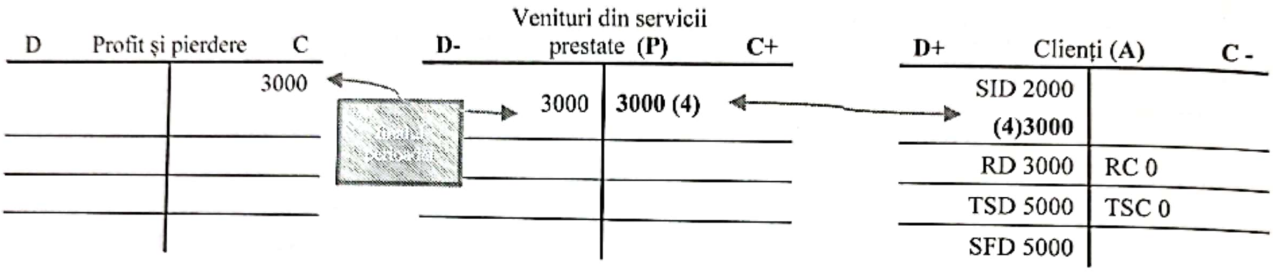
Sintetizând influența operației economice cu numărul 4 asupra patrimoniului, precizăm că aceasta va genera o modificare în volumul activelor și capitalurilor proprii (pasivelor) în sensul creșterii acestora.

Conturile corespondente prin care înregistrăm această operație economică în contabilitate sunt următoarele:

a) *„Clienți"*, care după conținutul economic este un cont de creanțe, iar după funcția contabilă este cont de activ. Având loc o creștere a creanței față de clienți, contul se va debita cu suma de 3.000 lei.

b) *„Venituri din servicii prestate"*, care după conținutul economic este un cont de venituri, funcționând parțial după regula conturilor de pasiv. Având loc o creștere a veniturilor, contul se va credita cu 3.000 lei. Contul se va solda prin încorporarea veniturilor în rezultat, debitându-se în corespondență cu creditul contului „Profit și pierdere", la finalul perioadei.

Dacă transpunem cu ajutorul conturilor operația numărul 4, aceasta se va prezenta grafic astfel:

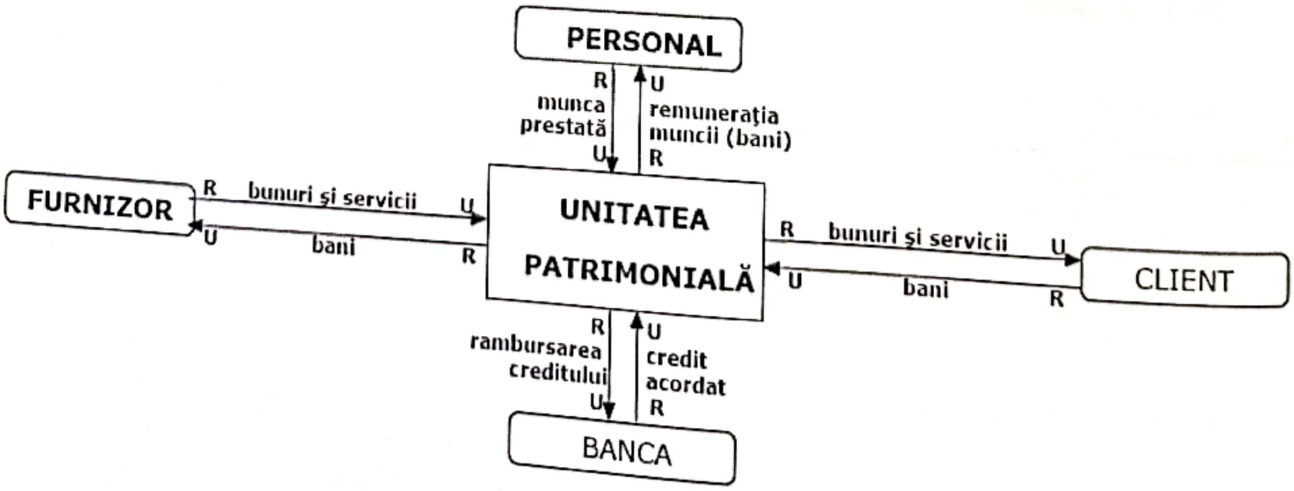


B. Abordarea bazată pe fluxuri

Conform acestei abordări, contabilitatea unei entități economice este gândită ca și operaționalitate pe identificarea și analiza fluxurile economice (purtând în acest sens și denumirea de *contabilitate de flux*). Aplicând principiul partidei duble în această abordare, în condițiile relației de schimb între entitatea economică și orice terț aferent mediului (furnizori, clienți, creditori financiari) se poate enunța: „orice flux are în contrapartidă un flux de sens invers dar de aceeași mărime (intensitate)" (Matiș și colectiv, 2010, pag. 198). Potrivit acesteia, orice utilizare este finanțată printr-o resursă, în timp ce orice resursă finanțează o utilizare (Matiș și colectiv, 2010, pag. 199). Dezavantajul principal al acestei abordări vizează dificultatea cu care pot să fie reprezentate operațiile economice în interiorul aceluiași patrimoniu (intra-patrimonial).

Dacă notăm cu R resursa sau punctul de plecare al valorilor materiale și bănești și cu U utilizarea sau punctul de sosire și considerăm patru utilizatori ai informațiilor financiare, schema generală simplificată a acestei abordări poate să fie redată astfel:

Figura 5.3.3.2. Schema generală simplificată a abordării bazate pe fluxuri (Matiș și colectiv, 2010, pag. 199)



Scanned with OKEN Scanner

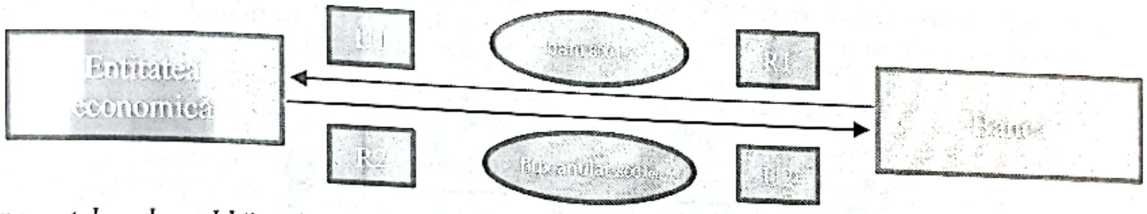
Din punct de vedere al entității economice (unitatea patrimonială), fluxurile care intră în cadrul acesteia reprezintă o utilizare (folosință), în timp ce fluxurile care ies din cadrul acesteia sunt considerate o resursă.

Abordarea bazată pe fluxuri este prezentată în lucrarea noastră cu titlu informativ, nefiind preluată în exercițiile practice pe care vi le propunem.

Pentru o înțelegere mai facilă a abordării bazate pe fluxuri, vom relua mai jos cele patru operații economice prezentate anterior (dezvoltate și adaptate având la bază Matiș și colectiv, 2010, pag. 198-203), transpuse acum în conturi pe baza raționamentului bazat pe fluxuri:

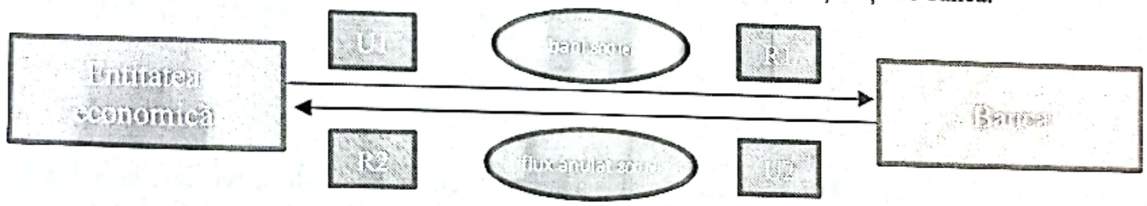
EXEMPLUL NUMĂRUL 1: *Se ridică numerar (casa în lei) de la bancă (conturi la bănci în lei) în sumă de 800 lei* (numerarul se ridică din contul de disponibilități bănești de la bancă pentru a fi depus în casieria entității economice).

Această operație economică generează un *flux bănesc de intrare* R1 → U1 și unui flux anulat de ieșire R2 → U2 prin care se stinge creanța față de bancă (astfel se diminuează disponibilitățile bănești din bancă). Ambele fluxuri sunt transpuse în conturile entității economice prin debitarea contului „Casa" și creditarea contului „Conturi la bănci în lei". Grafic putem reprezenta cele de mai sus astfel:



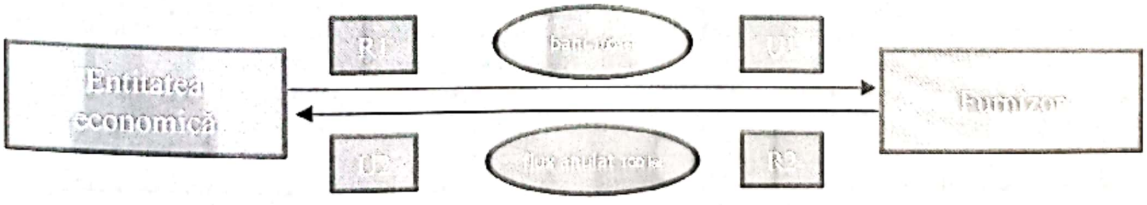
Din punct de vedere al băncii, va avea loc un *flux bănesc de ieșire* R1 → U1 și a unui *flux financiar anulat de intrare* R2 → U2 prin care se stinge datoria față de entitatea economică.

Atunci când s-a depus la bancă soldul inițial pentru entitatea economică s-a generat un *flux financiar de ieșire* R1 → U1 și un *flux financiar amânat de intrare* R2 → U2 reprezentând creanța față de bancă.



EXEMPLUL NUMĂRUL 2: *Se achită din casierie (casa în lei) datoria către furnizorul de utilități (furnizor) în sumă de 100 lei.*

Această operație economică dă naștere unui *flux bănesc de ieșire* R1 → U1 și unui flux financiar anulat de intrare R2 → U2 prin care se stinge datoria față de furnizor. Ambele fluxuri sunt transpuse în conturile entității economice prin debitarea contului „Furnizori" și creditarea contului „Conturi la bănci în lei". Grafic putem reprezenta cele de mai sus astfel:



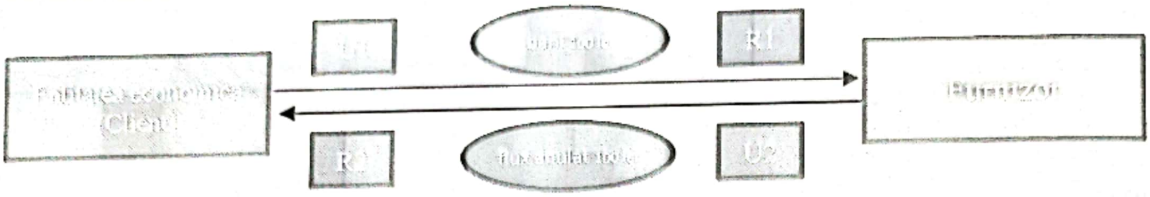
Din perspectiva furnizorului, operația economică numărul 2 dă naștere unui flux financiar de intrare R1 → U1 și unui flux financiar anulat R2 → U2 reprezentând diminuarea creanței față de clientul său (entitatea economică). Ambele fluxuri se pot regăsi în conturile furnizorului prin debitarea contului „Conturi la bănci în lei", respectiv creditarea contului „Clienți" cu aceeași sumă de 100 lei.

Din perspectiva entității economice, referindu-ne la momentul când furnizorul a livrat anterior produsele, lucrările sau serviciile, s-au ocazionat două fluxuri:

Scanned with OKEN Scanner

- un flux real de intrare R1 → U1,
- un flux financiar amânat de ieșire R2 → U2, reprezentând datoria față de furnizor.

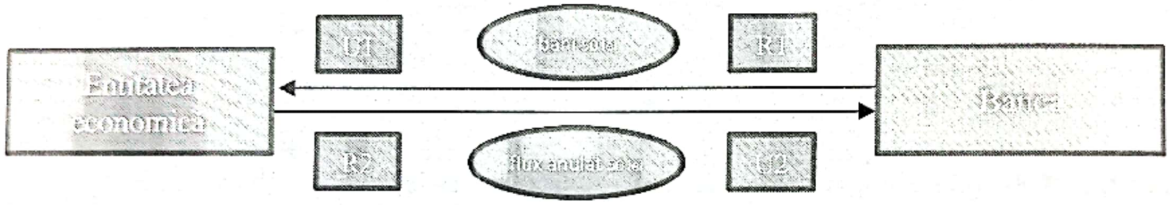
Din perspectiva furnizorului, fluxul R1 → U1, este unul real de ieșire (de produse, lucrări sau servicii) însoțit de un flux financiar amânat de intrare R2 → U2, reprezentând creanța față de entitatea economică.



Fluxul amânat (la plată) va fi anulat parțial în urma achitării unei părți a datoriei față de furnizor.

***EXEMPLUL NUMĂRUL 3**: Se achită din disponibilitățile de la bancă comisionul perceput de către aceasta pentru serviciile prestate în sumă de 50 lei.*

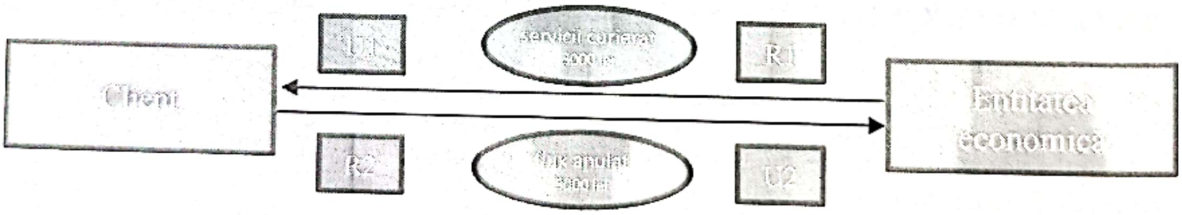
Această operație economică va antrena un flux real de intrare R1 → U1 și în contrapartidă un flux financiar de ieșire R2 → U2. Aceste fluxuri se regăsesc în conturile entității economice, determinând debitarea contului „Cheltuieli cu comisioanele bancare" și creditarea contului „Conturi la bănci în lei" cu suma de 50 lei. Grafic se va reprezenta astfel:



Din perspectiva instituției bancare, fluxul financiar de intrare R2 → U2 este contrapartida fluxului real de ieșire R1 → U1 aferent serviciilor bancare prestate entității economice.

***EXEMPLUL NUMĂRUL 4**: Se facturează servicii de curierat în sumă de 3.000 lei, contravaloarea acestora fiind încasată ulterior.*

Operația economică generează un flux real de ieșire **R1** → **U1** reprezentând servicii de curierat și un flux financiar amânat de intrare **R2** → **U2** reprezentând creanța față de client. Fluxurile se regăsesc în contabilitatea entității economice și determină debitarea contului „Clienți" și creditarea contului „Venituri din servicii prestate" cu suma de 3.000 lei.



Din perspectiva clientului căruia i se prestează serviciile de curierat, operația economică de mai sus va genera un flux real de intrare **R1** → **U1** reprezentând serviciul de curierat și un flux financiar amânat de ieșire **R2** → **U2** aferent datoriei față de furnizor (entitatea economică este furnizor în această speță). În contabilitatea clientului aceste fluxuri se concretizează în debitarea contului „Cheltuieli cu servicii executate de terți" și creditarea contului „Furnizori" cu suma de 3.000 lei.

5.3.4. Analiza contabilă a operațiilor economice

Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române, prin *analiză*, înțelegem: *Metodă științifică de cercetare care se bazează pe studiul sistematic al fiecărui element în parte; examinare amănunțită a unei probleme.*

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă asigură înregistrarea operațiilor economice numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului economic al acestora, presupunând:

- cercetarea fiecărei operații economice pe baza documentelor justificative, în vederea deducerii conturilor care se debitează și a conturilor care se creditează (corespondența conturilor);
- întocmirea formulei contabile (scopul final al analizei contabile fiind acesta).

Analiza contabilă se realizează parcurgând următoarele etape succesive:

1. Determinarea naturii operației economice

Este prima etapă a analizei contabile în care are loc examinarea documentelor justificative care stau la baza efectuării operației economice. Pe baza acestora, se va deduce ce fel de operație economică a avut loc: intrare de mărfuri, consum de materii prime, prestare de servicii, plăți efectuate, etc.

2. Determinarea influenței operației economice asupra poziției financiare și a performanțelor entității

Este etapa secundă a analizei contabile în care se stabilește în care dintre cele nouă tipuri de modificări ale patrimoniului și rezultatelor se încadrează operația economică, urmând apoi să se deducă ce element patrimonial și/sau categorie de venituri și cheltuieli se modifică, în ce sens (creștere sau micșorare) și cu ce sumă. Se va preciza și modul de reflectare în Bilanț și Contul de profit și pierdere.

3. Stabilirea conturilor corespondente

Este etapa în care se stabilesc conturile utilizate pentru fiecare element patrimonial și pentru fiecare categorie de venit sau cheltuială. Această etapă terțiară presupune cunoașterea conturilor utilizate pentru toate elementele patrimoniale și de rezultat.

4. Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor

Cunoscând conturile corespondente, în această etapă se aplică cele două reguli generale de funcționare a conturilor la cazurile particulare, pentru fiecare cont corespondent în parte.

5. Întocmirea formulei contabile

Ultima etapă a analizei contabile presupune aplicarea corespondenței conturilor, redactată într-o anumită modalitate, denumită formulă contabilă.

EXEMPLU de analiză contabilă:

Entitatea CIG S.R.L cumpără materii prime la data de 12.05.N de la un furnizor în valoare de 800 lei, plata urmând a se efectua ulterior momentului achiziționării.
Etapele analizei contabile pentru operația economică de mai sus sunt următoarele:

Etapa 1: *Determinarea naturii operației economice*
Achiziție materii prime de la furnizor în sumă de 800 lei, care se vor achita ulterior.

Etapa 2*: Determinarea influenței operației economice asupra poziției financiare și a performanțelor entității*
Operația economică generează modificări în volumul activelor și a datoriilor în sensul creșterii. În activul patrimonial identificăm o creștere a stocului de materii prime în valoare de 800 lei. În categoria pasivelor patrimoniale vom identifica o creștere a datoriei către furnizori în sumă de 800 lei.

Etapa 3: *Stabilirea conturilor corespondente*
Identificăm următoarele conturi corespondente:

- contul 301 „Materii prime" (din clasa 3 de conturi din Planul de conturi general);
- contul 401 „Furnizori" (din clasa 4 de conturi din Planul de conturi general).

Scanned with OKEN Scanner

Etapa 4: *Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor*

- Contul *301 „Materii prime"* este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a stocului de materii prime, contul se debitează cu suma de 800 lei.
- Contul *401 „Furnizori"* este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizori, contul se creditează cu suma de 800 lei.

Etapa 5: *Întocmirea formulei contabile*

Formula contabilă, la modul general, se va întocmi în baza relației de mai jos:

CONT CORESPONDENT DEBITOR = CONT CORESPONDENT CREDITOR SUMĂ

Particularizând pe exemplul de mai sus, formula contabilă este:

301 „Materii prime" = 401 „Furnizori" *800*

5.3.5. Formula contabilă. Definiție și taxonomie

Definiție: modalitate de prezentare grafică a unei operații economice reflectată în conturile corespondente în baza dublei înregistrări, sub forma unei egalități valorice.

Elementele componente ale formulei contabile sunt următoarele:

- **contul corespondent debitor (care se debitează)**, scris întotdeauna în partea stângă a egalității valorice întrucât partea de DEBIT se regăsește în stânga contului;
- **contul corespondent creditor (care se creditează)**, scris întotdeauna în partea dreaptă a egalității valorice deoarece partea de CREDIT se regăsește în dreapta contului;
- **semnul „=" (egal)** care semnifică legătura dintre conturile corespondente;
- **sumele** înscrise în conturile corespondente, care reprezintă valoarea operației economice înregistrată în conturi.

> Formula contabilă poate fi redată în mai multe variante, în funcție de normele în vigoare ale fiecărei țări.

După cum am specificat mai sus, formula contabilă, la modul general, se va întocmi în baza relației de mai jos:

CONT CORESPONDENT DEBITOR = CONT CORESPONDENT CREDITOR SUMĂ

Formulele contabile se clasifică după două criterii și anume:

- în funcție de numărul conturilor corespondente care intră în componența formulei contabile;
- după scopul pentru care sunt întocmite.

În funcție de numărul conturilor corespondente care intră în componența formulei contabile, există trei tipuri de formule, astfel:

- *formule contabile simple*

Dacă regăsim în structura sa un singur cont corespondent debitor, respectiv un singur cont corespondent creditor, formula contabilă poartă denumirea de *formulă contabilă simplă.*

Cont corespondent debitor = Cont corespondent creditor Suma

Scanned with OKEN Scanner

- *formule contabile complexe*

Dacă, în schimb, identificăm în cadrul formulei contabile două sau mai multe conturi debitoare în corespondenţă cu un singur cont creditor, respectiv un singur cont corespondent debitor şi două sau mai multe conturi corespondente creditoare, spunem că avem o *formulă contabilă complexă.*

Formulele contabile complexe prezintă grafic operaţiile economice astfel:

% (următoarele conturi)	=	Cont corespondent creditor	Suma (Suma1+ Suma2+...)
Cont corespondent debitor 1			Suma 1
Cont corespondent debitor 2			Suma 2
...			...

respectiv:

Cont corespondent debitor	=	% (următoarele conturi)	Suma (Suma1+ Suma2+...)
		Cont corespondent creditor 1	Suma 1
		Cont corespondent creditor 2	Suma 2
		...	...

- *formule contabile compuse*

Aceste formule contabile au în componenţă două sau mai multe conturi corespondente debitoare şi două sau mai multe conturi corespondente creditoare. Acest tip de formulă contabilă are ca şi principal dezavantaj faptul că nu pot realiza o corespondenţă clară între conturile corespondente şi sumele aferente lor.

% (următoarele conturi)	=	% (următoarele conturi)	Suma (Suma1+ Suma2+...)
Cont corespondent debitor 1		Cont corespondent creditor 1	Suma 1
Cont corespondent debitor 2		Cont corespondent creditor 2	Suma 2
		...	...

De menţionat faptul că utilizarea acestor formula contabile compuse NU este permisă în ţara noastră.

După scopul pentru care sunt întocmite, formulele contabile se clasifică în:

- formule contabile care se întocmesc în conformitate cu reglementările contabile în vigoare (respectând rigorile acestora);
- formule contabile de corectare (denumite şi de *stornare*).

Formulele contabile de corectare (stornare) sunt la rândul lor grupate în două categorii:

- formule de stornare în negru;
- formule de stornare în roşu.

Formulele de stornare în negru presupun inversarea formulei contabile întocmită greşit şi realizarea unei formule contabile corecte.

EXEMPLU

Entitatea CIG S.R.L cumpără materii prime la data de 12.05.N de la un furnizor în valoare de 800 lei, plata urmând a se efectua ulterior momentului achiziţionării.

La momentul recepţiei, s-a înregistrat eronat în contabilitate operaţia economică de mai sus, astfel:

371 „Mărfuri" = 401 „Furnizori" 800

Stornarea în negru presupune înregistrarea în contabilitate a formulei de mai sus dar inversate, astfel:

401 „Furnizori" = 371 „Mărfuri" 800

După formula contabilă de mai sus, se va înregistra în contabilitate formula corectă, astfel:

301 „Materii prime" = 401 „Furnizori" 800

Scanned with OKEN Scanner

Sintetizând influența celor trei operații economice asupra patrimoniului entității, ajungem la următoarele concluzii:

- contul *371 „Mărfuri"*, ca urmare a înregistrării primei formule contabile se va debita cu suma de 800 lei (arătând o creștere a stocului de mărfuri). Ca urmare a înregistrării în contabilitate a formulei inversate (stornare în negru) acest cont se va credita cu valoarea de 800 lei (reprezentând o ieșire de mărfuri). În realitate nu a avut loc nici intrarea de mărfuri și nici ieșirea de mărfuri, generând astfel rulaje care nu sunt reale pentru aceste conturi. Acesta este unul dintre importantele dezavantaje ale stornării în negru.
- contul *401 „Furnizori"* ca urmare a înregistrării primei formule contabile se va credita cu suma de 800 lei (arătând o creștere de datorii față de furnizori cu suma respectivă). Ca urmare a formulei inversate (stornare în negru) acest cont se va debita cu valoarea de 800 lei (arătând o scădere a datoriei față de furnizori). În realitate a avut loc o creștere de datorii față de furnizori, ca urmare a materiilor prime recepționate (fără a se achita datoria respectivă) și nu a unor mărfuri recepționate (care au apărut înregistrate în contabilitate ca urmare a unei erori).

Sintetizând neajunsurile stornării în negru, acestea sunt:

- existența rulajelor denaturate ale conturilor;
- existența corespondenței nereale între conturi.

Cu toate aceste dezavantaje, stornarea în negru se recomandă la operațiile economice cu active bănești (Matiș și colectiv, 2010, pag. 208).

Formulele de stornare în roșu presupun întocmirea și înregistrarea unei noi formule contabile eronate, dar cu sumele scrise în roșu sau puse în chenar. Acest demers se explică prin faptul că orice sumă înscrisă în cont cu roșu sau în chenar se scade. Dat fiind acest fapt, formula în roșu anulează rulajele nereale, acest aspect reprezentând unul dintre avantajele acestei metode.

Aceste formule de stornare în roșu au apărut pentru a înlătura dezavantajele stornării în negru.

EXEMPLU

Entitatea CIG S.R.L cumpără materii prime la data de 12.05.N de la un furnizor în valoare de 800 lei, plata urmând a se efectua ulterior momentului achiziționării.
La momentul recepției, s-a înregistrat eronat în contabilitate operația economică de mai sus, astfel:

371 „Mărfuri" = 401 „Furnizori" 800

Stornarea în roșu presupune înregistrarea în contabilitate a formulei de mai sus dar cu suma în roșu sau pusă în chenar, astfel:

sau

371 „Mărfuri" = 401 „Furnizori" 800

371 „Mărfuri" = 401 „Furnizori" [800]

După înregistrarea stornării în roșu se va înregistra în contabilitate formula contabilă corectă, astfel:

301 „Materii prime" = 401 „Furnizori" 800

Regăsim cazuri în contabilitate când există sume înscrise în roșu/chenar dar care nu reprezintă stornări. Acestea pot să fie diferențe dintre costurile de achiziție sau de producție standard și cele efective.

Scanned with OKEN Scanner

5.3.6. Evidența cronologică și sistematică realizată cu ajutorul conturilor

A. Înregistrarea cronologică a operațiilor în Registrul Jurnal

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul Jurnal (cod 14-1-1), Registrul Inventar (cod 14-1-2) și Registrul Cartea mare (cod 14-1-3).

Potrivit *Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015* privind documentele financiar-contabile, Anexa 1, Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, art. 45, ***Registrul Jurnal*** (cod 14-1-1) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează n document contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic (adică în funcție de succesiunea derulării acestora în timp) toate operațiile economico-financiare efectuate de entitate.

Acesta se întocmește lunar prin înregistrarea cronologică a documentelor financiar-contabile în care se reflectă mișcarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale entității.

Conform art. 45 de mai sus, înregistrările din Registrul Jurnal trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, explicații privind operațiile respective și conturile sintetice debitoare și creditoare în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operațiilor efectuate.

În cadrul Anexei 3 a *Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015* privind documentele financiar-contabile, regăsim modelele documentelor financiar-contabile.

Mai jos se va reda modelul Registrului Jurnal (așa cum apare el trasat de către prevederile legale în vigoare) astfel:

Figura 5.3.6.1. *Model Registru Jurnal conform Anexei 3 din Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile*

Entitatea .....

REGISTRUL-JURNAL

Nr. pagină .....

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8

Întocmit, Verificat, 14-1-1

B. Înregistrarea sistematică a operațiilor în Registrul Cartea Mare

Potrivit *Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015* privind documentele financiar-contabile, Anexa 1, Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, art. 47, ***Cartea Mare*** (cod 14-1-3) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar

Scanned with OKEN Scanner

și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, la un moment dat.

Cu ajutorul Registrului Cartea Mare, se poate realiza actualizarea fiecărui cont în parte. Operațiile economice înregistrate în Registrul Jurnal sunt ulterior sistematizate în funcție de natura lor în conturi deschise pentru fiecare element patrimonial și de rezultat sub forma fișelor de cont. Ansamblul acestora constituie Registrul Carte Mare (denumit generic evidență sistematică). Astfel, Registrul Carte Mare este un registru contabil de sinteză și sistematizare și conține:

- simbolul contului și al conturilor corespondente (debitoare sau creditoare),
- rulajul debitor și creditor, precum și,
- soldul contului.

Transferul informațiilor înscrise în fiecare articol din Registrul Jurnal în fișele de cont corespunzătoare din Registrul Carte Mare poartă denumirea de *sistematizare*. Acest proces constă în preluarea fiecărei sume din coloana nr. 7 „Sume Debitoare" respectiv coloana nr. 8 „Sume Creditoare" din Registrul Jurnal în coloana „Debit" respectiv „Credit" a contului corespunzător pentru care există deschisă fișa de cont în Registrul Cartea Mare.

În baza art. 47 din *Ordinul nr. 2634 din 5 noiembrie 2015*, menționăm următoarele informații importante despre Registrul Cartea Mare, astfel:

- acest registru poate conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de entitate;
- stă la baza întocmirii balanței de verificare;
- poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operații diverse;
- listarea acestui registru se efectuează la cererea organelor de control, precum și pentru necesitățile entității.

***Figura 5.3.6.2.** Model Carte Mare conform Anexei 3 din Ordinului nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile*

Entitatea .....

CARTEA MARE

Semnificatia coloanei A din tabelul de mai jos este urmatoarea:
A - Cont .....
Jurnal ...

CONTUL																	
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE (rulaj) CREDITOARE/DEBITOARE												Total (rulaj)	Total (rulaj)	SOLD	
	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	La 1 ianuarie (anul)	1 ianuarie	debitor	creditor
Ianuarie															debitor	creditor
Februarie																
Martie																
Total tr. I																
Aprilie																
Mai																
Iunie																
Total tr. I-II																
Iulie																
August																
Septembrie																
Total tr. I+II+III																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total gen. (I - IV)																

14-1-3

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

5.3.7. Clasificarea și codificarea conturilor. Planul de conturi general

A. Clasificarea conturilor

Conturilor sunt clasificate în funcție de trei criterii, astfel:

1. funcția contabilă,
2. sfera de cuprindere,
3. conținutul economic.

După funcția contabilă, conturile se clasifică astfel:

- *conturi de activ,*
- *conturi de pasiv* (capitaluri proprii și datorii).

Conform art. 593, alin. (2) din Anexa 1 a OMFP 1802/2014, conturile pot avea funcție contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P).

În general, conturile cu funcție contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcție contabilă de pasiv corespund elementelor de natura capitalurilor proprii, datoriilor și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.

După sfera de cuprindere, conturile se clasifică astfel:

- *conturi sintetice*

  Conturile sintetice sunt utilizate pentru grupe sau categorii omogene ale elementelor patrimoniale. În țara noastră conturile sintetice se împart în două categorii, astfel:

  - conturi sintetice de gradul I (simbolizate cu trei cifre),
  - conturi sintetice de gradul II (simbolizate cu patru cifre).

- *conturi analitice*

  Conturile analitice sunt o detaliere a conturilor sintetice de gradul I sau a celor de gradul II. Conform art. 593, alin. (1) din Anexa 1 a OMFP 1802/2014, conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități economice.

  EXEMPLU privind clasificarea conturilor în funcție de sfera de cuprindere folosind un cont din clasa a 4-a Planului de conturi, astfel:

Tabelul 5.3.7.1. *Niveluri de detaliere a conturilor*

Clasa (1 cifră)	Grupa (2 cifre)	Conturi sintetice de gradul I (3 cifre)	Conturi sintetice de gradul II (4 cifre)	Conturi analitice (cel puțin 5 cifre)
4 Conturi de terți	41 Clienți și conturi asimilate	411 Clienți	4111 Clienți (A) 4118 Clienți incerți sau în litigiu (A)	4111.01 Clientul X 4111.02 Clientul Y ...

După conținutul economic, conturile se clasifică astfel:

- conturi deschise pentru active
- conturi deschise pentru pasive (capitaluri proprii și datorii)
- conturi deschise pentru cheltuieli

- conturi deschise pentru venituri
- conturi de gestiune
- conturi în afara bilanțului

Conturile deschise pentru active și pasive (capitaluri proprii și datorii) poartă denumirea de ***conturi bilanțiere*** deoarece la finalul exercițiului financiar în baza soldurilor lor finale se va întocmi Bilanțul.

Conturile de cheltuieli și venituri poartă denumirea de **conturi de rezultate** întrucât pe baza datelor înscrise în acestea la finalul perioadei de gestiune se va determina rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Conturile de gestiune se pot folosi în cadrul contabilității de gestiune (managerială). Conform art. 593, alin. (4) din Anexa 1 a OMFP 1802/2014, pentru organizarea contabilității de gestiune, nu este obligatorie utilizarea conturilor din clasa 9 „Conturi de gestiune".

Conturile în afara bilanțului reflectă elemente care nu aparțin entității economice. Aceste conturi în afara bilanțului poartă această denumire deoarece nu se vor regăsi în Bilanț sau în Contul de profit și pierdere.

B. Codificarea conturilor și Planul de conturi

Codificarea conturilor se referă la atribuirea unui simbol cifric fiecărui cont. Simbolizarea conturilor se realizează după o clasificație zecimală. Toate conturile, după această clasificație zecimală, sunt grupate în cadrul Planului de conturi general. Acesta este segmentat pe nivele, astfel: clase, grupe, conturi sintetice de gradul I, conturi sintetice de gradul II, astfel:

Tabelul 5.3.7.2. *Segmentarea pe nivele a Planului de conturi general*

0	1	2	3	4
Planul de conturi general	Clase de conturi	Grupe de conturi	Conturi sintetice de gradul I	Conturi sintetice de gradul II

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră (clase de la 1 la 9). Grupele de conturi sunt simbolizate cu două cifre, conturile sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre și conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Conturile din clasele 1-7 (primele șapte clase de conturi) sunt folosite de către contabilitatea financiară și sunt obligatorii de utilizat de către entitățile economice. Toate conturile din clasele 1-7 sunt recunoscute în bilanț și contul de profit și pierdere, astfel:

Figura 5.3.7.3. *Reprezentare grafică a modului în care clasele 1-7 de conturi sunt recunoscute în Bilanț, respectiv în Contul de profit și pierdere*

A		Bilanț	D+CP		Ch.	CPP	Ven.
A	**Clasa 2** – Imobilizări **Clasa 3** – Stocuri **Clasa 4** – parțial Creanțe **Clasa 5** – Disponibilități bănești și elemente asimilate (Trezorerie activă)	**Clasa 1** – parțial Capitaluri proprii	Cp		Clasa 6 Cheltuieli		Clasa 7 Venituri
		Clasa 1 – parțial Datorii pe termen lung (financiare) **Clasa 4** – parțial Datorii pe termen scurt nefinanciare **Clasa 5** – parțial Datorii pe termen scurt financiare (Trezorerie pasivă)	D				

Legendă: A = Active; D = Datorii; CP = Capitaluri proprii; Ch. = Cheltuieli; Ven. = Venituri; CPP = Cont de profit și pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile din clasa 8 sunt denumite *în afara bilanţului.* De exemplu, dacă entitatea economică primeşte valori materiale spre prelucrare într-o operaţie de lohn, va înregistra intrarea acestora prin intermediul contului 8032 *Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare*).

Conturile din clasa 9 pot să fie *utilizate de contabilitatea de gestiune* (managerială). Acestea pot să fie adaptate şi completate de fiecare entitate economică în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii.

În cadrul Art. 594 din cadrul Anexei 1 a OMFP 1802/2014 se regăseşte Planul de conturi general. Redăm acest plan cu titlu orientativ, având în vedere că, în timp, s-au produs modificări în structura sa (în principal introducerea unor noi conturi care să reflecte evoluţia legislaţiei economice).

Anexa 1, Capitolul 14 – Planul de conturi general (OMFP 1802/2014)

Clasa 1 - Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi şi datorii asimilate

10. Capital şi rezerve
101. Capital
1011. Capital subscris nevărsat (P)
1012. Capital subscris vărsat (P)
1015. Patrimoniul regiei (P)
1016. Patrimoniul public (P)
1017. Patrimoniul privat (P)
1018. Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare (P)
103. Alte elemente de capitaluri proprii
1031. Beneficii acordate angajaţilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)
1033. Diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină (A/P)
1038. Diferenţe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii (A/P)
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve
1061. Rezerve legale (P)
1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
1068. Alte rezerve (P)
107. Diferenţe de curs valutar din conversie (A/P)
108. Interese care nu controlează
1081. Interese care nu controlează - rezultatul exerciţiului financiar (A/P)
1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acţiuni proprii
1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)
1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)
1095. Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. Rezultatul reportat
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 (A/P)
1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (A/P)
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (A/P)

12. Rezultatul exerciţiului financiar
121. Profit sau pierdere (A/P)
129. Repartizarea profitului (A)

Scanned with OKEN Scanner

14. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute (A)
1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

15. Provizioane
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii (P)
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
1514. Provizioane pentru restructurare (P)
1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
1516. Provizioane pentru impozite (P)
1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)
1518. Alte provizioane (P)

16. Împrumuturi și datorii asimilate
161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1618. Altc împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
166. Datorii care privesc imobilizările financiare
1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
1663. Datorii față dc entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
169. Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii
1691. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)
1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)

Clasa 2 - Conturi de imobilizări

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)
203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv (A)
2075. Fond comercial negativ (P)
208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. Imobilizări corporale
211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcții (A)

Scanned with OKEN Scanner

213. Instalaţii tehnice şi mijloace de transport
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)
2133. Mijloace de transport (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)
215. Investiţii imobiliare (A)
216. Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (A)
217. Active biologice productive (A)

22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare
223. Instalaţii tehnice şi mijloace de transport în curs de aprovizionare (A)
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)

23. Imobilizări în curs
231. Imobilizări corporale în curs de execuţie (A)
235. Investiţii imobiliare în curs de execuţie (A)

26. Imobilizări financiare
261. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
262. Acţiuni deţinute la entităţi asociate (A)
263. Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun (A)
264. Titluri puse în echivalenţă (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)
266. Certificate verzi amânate (A)
267. Creanţe imobilizate
2671. Sume de încasat de la entităţile afiliate (A)
2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entităţile afiliate (A)
2673. Creanţe faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (A)
2674. Dobânda aferentă creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2677. Obligaţiuni achiziţionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terţi (A)
2678. Alte creanţe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate (A)
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)
2692. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţi asociate (P)
2693. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţi controlate în comun (P)
2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28. Amortizări privind imobilizările
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (P)
2807. Amortizarea fondului comercial (P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcţiilor (P)
2813. Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
2815. Amortizarea investiţiilor imobiliare (P)
2816. Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (P)
2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)

29. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (P)
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

Scanned with OKEN Scanner

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor şi mijloacelor de transport (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
2915. Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare (P)
2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (P)
2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive (P)
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)
2935. Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie (P)
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (P)
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entităţile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (P)
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

Clasa 3 - Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie

30. Stocuri de materii prime şi materiale
301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)

32. Stocuri în curs de aprovizionare
321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)
326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)
327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

33. Producţie în curs de execuţie
331. Produse în curs de execuţie (A)
332. Servicii în curs de execuţie (A)

34. PRODUSE
341. Semifabricate (A)
345. Produse finite (A)
346. Produse reziduale (A)
347. Produse agricole (A)
348. Diferenţe de preţ la produse (A/P)

35. STOCURI AFLATE LA TERŢI
351. Materii şi materiale aflate la terţi (A)
354. Produse aflate la terţi (A)
356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terţi (A)
357. Mărfuri aflate la terţi (A)
358. Ambalaje aflate la terţi (A)

36. Active biologice de natura stocurilor
361. Active biologice de natura stocurilor (A)
368. Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor (A/P)

37. MĂRFURI
371. Mărfuri (A)
378. Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)

Scanned with OKEN Scanner

38. Ambalaje
381. Ambalaje (A)
388. Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)

39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi (P)
3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terţi (P)
3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terţi (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi (P)
396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

Clasa 4 - Conturi de terţi

40. Furnizori şi conturi asimilate
401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori - facturi nesosite (P)
409. Furnizori - debitori
4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)
4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

41. Clienţi şi conturi asimilate
411. Clienţi
4111. Clienţi (A)
4118. Clienţi incerţi sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienţi (A)
418. Clienţi - facturi de întocmit (A)
419. Clienţi - creditori (P)

42. Personal şi conturi asimilate
421. Personal - salarii datorate (P)
423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Reţineri din salarii datorate terţilor (P)
428. Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanţe în legătură cu personalul (A)

43. Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate
431. Asigurări sociale
4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale (P)
4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate (P)

Scanned with OKEN Scanner

437. Ajutor de șomaj
4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)

44. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate
441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neeligibilă (A/P)
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445. Subvenții
4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)

45. Grup și acționari/asociați
451. Decontări între entitățile afiliate
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A/P)
455. Sume datorate acționarilor/asociaților
4551. Acționari/Asociați - conturi curente (P)
4558. Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operațiuni în participație
4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv (P)
4582. Decontări din operațiuni în participație - activ (A)

46. Debitori și creditori diverși
461. Debitori diverși (A)
462. Creditori diverși (P)

47. Conturi de subvenții, regularizare și asimilate
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472. Venituri înregistrate în avans (P)
473. Decontări din operațiuni în curs de clarificare (A/P)
475. Subvenții pentru investiții
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)

48. Decontări în cadrul unității
481. Decontări între unitate și subunități (A/P)
482. Decontări între subunități (A/P)
49. Ajustări pentru deprecierea creanțelor
491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)
496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)

Scanned with OKEN Scanner

Clasa 5 - Conturi de trezorerie

50. Investiţii pe termen scurt
501. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)
506. Obligaţiuni (A)
507. Certificate verzi primite (A)
508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament (A)
509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (P)

51. Conturi la bănci
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat (A)
5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valută (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă (P)
5193. Credite externe guvernamentale (P)
5194. Credite externe garantate de stat (P)
5195. Credite externe garantate de bănci (P)
5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)
5197. Credite interne garantate de stat (P)
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. Casa
531. Casa
5311. Casa în lei (A)
5314. Casa în valută (A)
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale (A)
5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)
5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)
5328. Alte valori (A)

54. Acreditive
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei (A)
5414. Acreditive în valută (A)
542. Avansuri de trezorerie (A)

58. Viramente interne
581. Viramente interne (A/P)

59. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate (P)
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor (P)
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (P)

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

60. Cheltuieli privind stocurile
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

Scanned with OKEN Scanner

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia și apa
606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite

61. Cheltuieli cu serviciile executate de terți
611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
615. Cheltuieli cu pregătirea personalului

62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64. Cheltuieli cu personalul
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților
6421. Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților
6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților
643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6455. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață
6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative
6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

65. Alte cheltuieli de exploatare
652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
6582. Donații acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital
6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale
6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. Cheltuieli financiare
663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută

Scanned with OKEN Scanner

6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii

69. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

Clasa 7 - Conturi de venituri

70. Cifra de afaceri netă
701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
7015. Venituri din vânzarea produselor finite
7017. Venituri din vânzarea produselor agricole
7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii și cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse
709. Reduceri comerciale acordate

71. Venituri aferente costului producției în curs de execuție
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

72. Venituri din producția de imobilizări
721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale
725. Venituri din producția de investiții imobiliare
74. Venituri din subvenții de exploatare
741. Venituri din subvenții de exploatare
7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale
7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

75. Alte venituri din exploatare
754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
7582. Venituri din donații primite
7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
7584. Venituri din subvenții pentru investiții
7588. Alte venituri din exploatare

Scanned with OKEN Scanner

76. Venituri financiare
761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
7612. Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate
7613. Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun
7615. Venituri din alte imobilizări financiare
762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
764. Venituri din investiţii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferenţe de curs valutar
7651. Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
7652. Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obţinute
768. Alte venituri financiare

78. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

Clasa 8 - Conturi speciale

80. Conturi în afara bilanţului
801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanţii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri şi garanţii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanţului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă
8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038. Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie
8039. Alte valori în afara bilanţului
805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă
8051. Dobânzi de plătit
8052. Dobânzi de încasat
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
807. Active contingente
808. Datorii contingente
809. Creanţe preluate prin cesionare

89. Bilanţ
891. Bilanţ de deschidere
892. Bilanţ de închidere

Clasa 9 - Conturi de gestiune

90. Decontări interne
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producţia obţinută
903. Decontări interne privind diferenţele de preţ

92. Conturi de calculaţie
921. Cheltuielile activităţii de bază

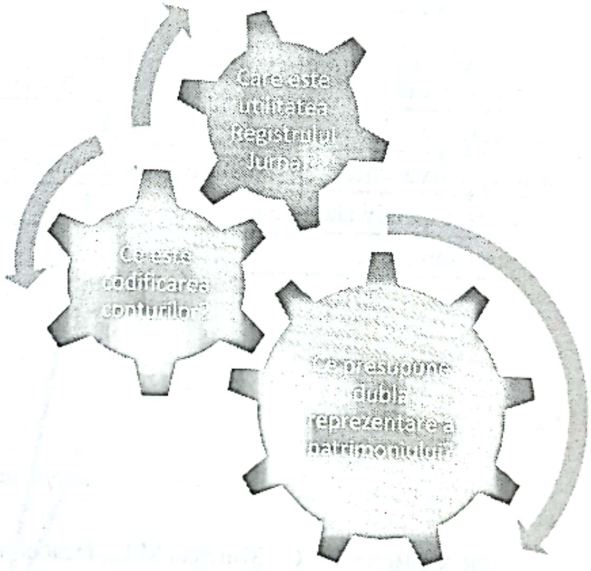
Scanned with OKEN Scanner

922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere

93. Costul producției
931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Partida dublă	•Explicați utilitatea partidei duble •Descrieți principalele componente ale partidei duble
Bilanțul ca instrument contabil	•Explicați utilitatea Bilanțului ca și instrument contabil •Explicați ce este activul bilanțier
Contul de profit și pierdere ca instrument contabil	•Identificați diferențe între Contul de profit și pierdere și Bilanț •Explicați utilitatea Contului de profit și pierdere ca și instrument contabil
Contul	•Explicați utilitatea contului •Descrieți elementele contului și regulile de funcționare

Scanned with OKEN Scanner

Model de test grilă (un singur răspuns corect):

1	***Care sunt componente ale partidei duble dintre variantele de mai jos?***
A	Dubla reprezentare, dubla determinare a rezultatelor și dubla înregistrare
B	Partida dublă are o singură componentă și anume: dubla înregistrare
C	Dubla înregistrare cu ajutorul contului, respectiv dubla înregistrare cu ajutorul Contului de profit și pierdere
D	Dubla reprezentare cu ajutorul Contului de profit și pierdere, respectiv dubla înregistrare cu ajutorul Bilanțului
E	Toate variantele de mai sus sunt corecte
2	***Înregistrarea cronologică a operațiilor economice se realizează cu ajutorul:***
A	Registrului Inventar
B	Registrului Jurnal
C	Registrului Cartea Mare
D	Bilanțului
E	Toate variantele de mai sus sunt corecte
3	***După funcția contabilă, conturile se clasifică în:***
A	Conturi deschise pentru active, conturi deschise pentru cheltuieli respectiv venituri
B	Conturi de activ, conturi de pasiv
C	Conturi deschise pentru active, pasive, cheltuieli, venituri, conturi în afara bilanțului
D	Conturi deschise pentru venituri respectiv cheltuieli
E	Toate variantele de mai sus sunt corecte

E. Bibliografia capitolului

Feleagă N., Feleagă L., Bunea Ş., 2002. *Bazele contabilităţii: o abordare europeană şi internaţională*. Ed. Economică, Bucureşti.

Matiş (coordonator), Pop A., Mustaţă R.V., Bonaci C.G., Mureşan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groşanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Şt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilităţii – fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic*. Ed. Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca.

Popa, I. E. (coordonator), Matiş şi colectiv D., Atanasiu P., Pete Ş., Cardoş V., Cîrstea A., Deaconu A, Fekete S., Filip C, Nistor C., Volkan R., 2009. *Bazele contabilităţii – fundamente metodologice – aplicaţii practice*. Ed. Eikon, Cluj-Napoca.

*** Legea contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm, accesat la data de 17.09.2021.

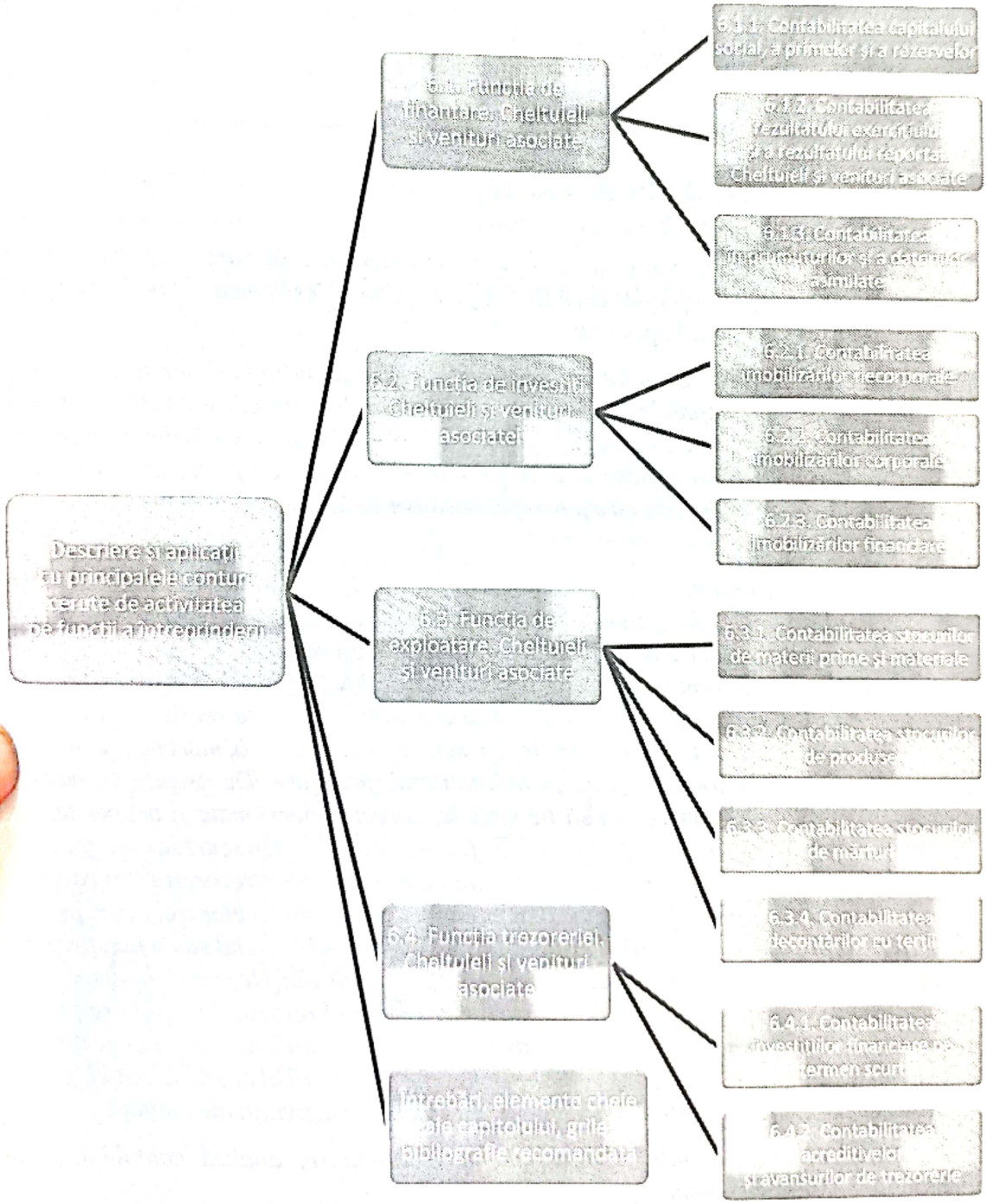
*** Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate.

*** Ordinul Ministerului Finanţelor Publice Publicat nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile publicat în: Monitorul Oficial Nr. 910 din 9 decembrie 2015 (document disponibil în format PDF la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2634_2015.pdf, accesat la data de 08.10.2021).

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6.

Descriere și aplicații cu principalele conturi cerute de activitatea pe funcții a entității



Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

A. Obiectivele capitolului

Acest capitol vă prezintă principalele conturi utilizate în procesul de înregistrare în contabilitate a operațiilor economice cel mai des întâlnite în activitatea practică a entităților economice. O aprofundare a tipologiei operațiilor economice și implicit a conturilor utilizate pentru reflectarea în contabilitate a acestora, se va realiza la disciplina Contabilitate financiară.

Parcurgând acest capitol, veți deprinde abilitatea de a utiliza corect conturile pentru reflectarea în contabilitatea entității a diverselor operații economice desfășurate de către aceasta, precum și capacitatea de a obține și utiliza informații de natură contabilă existente în conturile utilizate de către contabilitatea financiară.

B. Sumar și elemente cheie ale capitolului

Considerăm că în urma parcurgerii capitolelor anterioare în care v-ați familiarizat cu obiectul contabilității și ați aflat care îi sunt principiile și instrumentele de lucru specifice, este binevenit acest capitol aplicativ.

Structurat pe funcțiile de bază întâlnite la nivelul oricărei entități economice, acest capitol vă aduce în față principalele operații economice derulate de către entități și modul de înregistrare în contabilitate a acestora, respectând regulile și procedurile care în final ne asigură acel limbaj comun, absolut necesar într-o economie de piață, indiferent de care parte a baricadei ne aflăm, fie că suntem producători de informație contabilă, fie că suntem utilizatorii acestor informații.

Astfel, vom afla că la nivelul unei entități distingem patru funcții de bază, fiecare alocată unei activități specifice, dar puternic interconectate între ele, respectiv funcția de finanțare, funcția de investiții, funcția de exploatare și funcția trezoreriei. Mai întâi, procurarea de resurse financiare pe termen lung este un obiectiv de bază al oricărei entități economice, fără de care nu-și poate îndeplini obiectul de activitate, nu poate realiza investiții. Apoi, investițiile, la rândul lor, trebuie să fie atent urmărite ca și structură, mărime și concordanță cu nevoile de exploatare, dar și cu posibilitățile de finanțare. De asemenea, nevoile de exploatare curente este important să fie vizibile, corect dimensionate și acoperite, fie din resurse de exploatare curente, fie din resurse financiare pe termen scurt sau lung. În sfârșit, funcția de finanțare, investiții și exploatare au ca și rezultantă trezoreria. La rândul său, trezoreria nu este doar un efect rezidual al modului de gestiune a celor trei tipuri principale de activități (finanțare, investiții și exploatare), ci formează la rândul său o funcție. Aceasta datorită faptului că distingem trezorerie activă, formată din elemente de disponibilități bănești de activ, respectiv trezorerie pasivă, reprezentând resurse de finanțare pe termen scurt. Trezoreria pasivă secondează trezoreria activă utilizată pentru gestiunea de ansamblu a entității și asigurarea echilibrului financiar global al acesteia. Astfel, gestiunea trezoreriei și funcția cu același nume, încheie ciclurile de activități ale entității.

Elemente cheie ale capitolului: cont, debitare, creditare, analiză contabilă, formulă contabilă, operații economice, funcții.

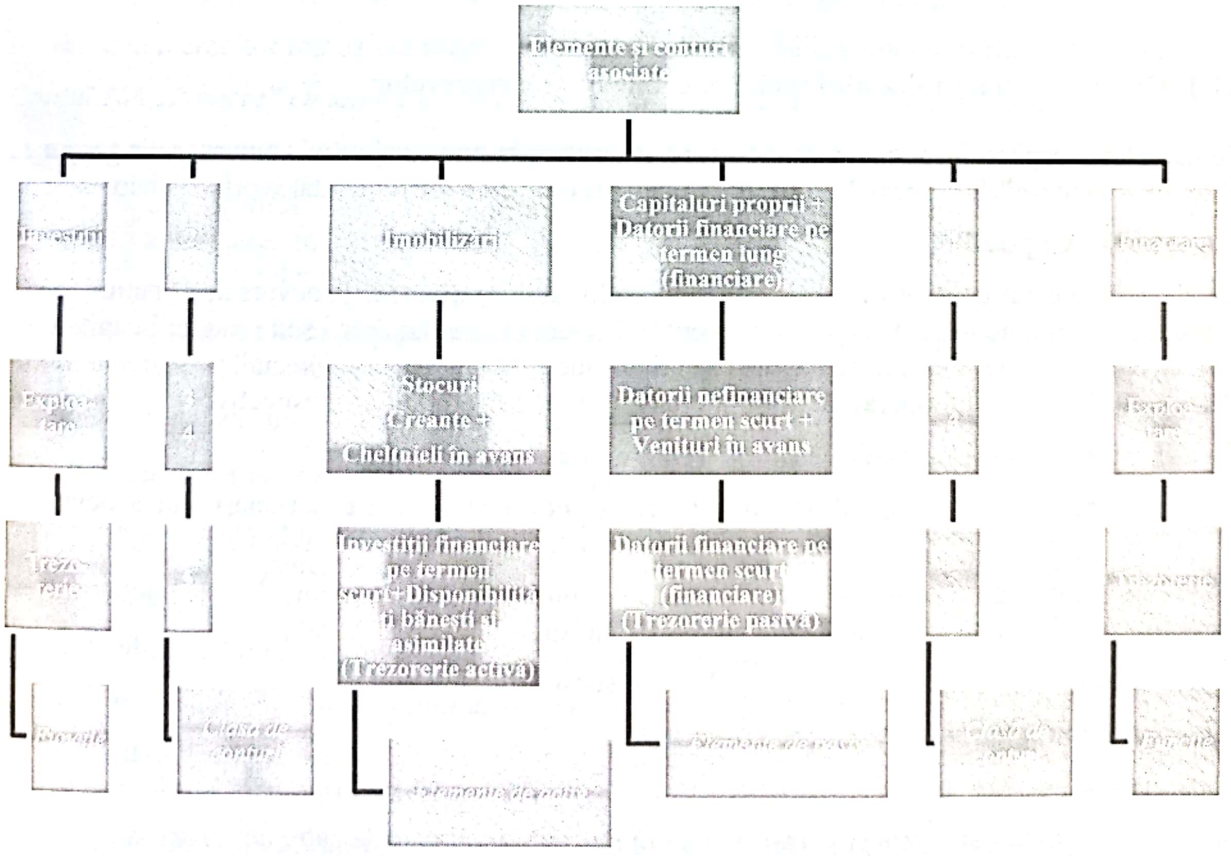
C. Conținutul capitolului

Vom prezenta în cadrul capitolului elementele esențiale patrimoniale și de rezultate, conturile care le corespund, caracterizarea acestor conturi și exemple de înregistrări contabile care implică respectivele conturi. Precizăm că elementele de rezultate, cheltuielile și veniturile, nu vor face obiectul unui subcapitol distinct, având în vedere că vor fi utilizate în cadrul celorlalte subcapitole, sub forma conturilor specifice lor care intră în corespondență cu diverse alte conturi, în cadrul înregistrărilor contabile care vă vor fi prezentate.

Funcționalitatea tuturor conturilor prezentate în acest capitol, este preluată din reglementările contabile în vigoare – OMFP 1802/2014 – și adaptată cerințelor de învățare și formare specifice fundamentelor contabilității.

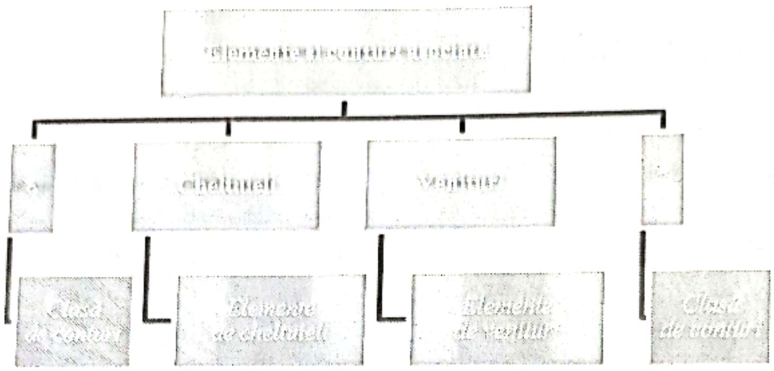
Înainte de a intra în conținutul subcapitolelor, desemnând cele patru funcții ale activității unei entități economice, prezentăm două scheme centralizatoare ale discuțiilor care urmează.

***Schema 6.1** Elementele patrimoniale (de Bilanț)*



Scanned with OKEN Scanner

Schema 6.2. Elementele de rezultate (ale Contului de profit și pierdere)



6.1. Funcția de finanțare. Cheltuieli și venituri asociate

Funcția de finanțare a unei entități economice se referă la ansamblul de operații economice destinate procurării resurselor necesare desfășurării activității entității. Delimităm în acest sens resursele proprii (capitalurile proprii) și resursele împrumutate (datoriile pe termen lung). Resursele proprii pot fi de *proveniență externă*, respectiv de la asociați/acționari, în acest sens amintind: capitalul social, primele legate de capital, și de *proveniență internă*, respectiv resurse generate de entitate prin activitatea desfășurată, amintind în acest sens: rezultatul exercițiului, rezultatul reportat, rezervele.

6.1.1. Contabilitatea capitalului social, a primelor și a rezervelor

Contabilitatea capitalului social, a primelor și a rezervelor se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 10 „Capital și rezerve"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

Contul 101 „Capital"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența capitalului subscris, vărsat și nevărsat, în natură și/sau numerar, de către acționarii/asociații unei entități, precum și a majorării sau reducerii capitalului, potrivit legii. În funcție de forma juridică a entității identificăm: capitalul social, patrimoniul regiei etc. Conturile de capital operaționale sunt conturi sintetice de gradul 2, respectiv:

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat" (cont de pasiv)

- se creditează cu capital social subscris și nevărsat de către acționari sau asociați, în corespondență cu contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul";
- se debitează cu capitalul social vărsat în natură și/sau în numerar, de către acționari sau asociați, în corespondență cu contul 1012 „Capital subscris vărsat";
- soldul creditor reprezintă capitalul social subscris și nevărsat.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat" (cont de pasiv)

- se creditează cu:
  - capitalul subscris și vărsat, în natură și/sau în numerar, de către acționari sau asociați, în corespondență cu contul 1011 „Capital subscris nevărsat";
  - creșterile de capital, cum ar fi prin încorporarea de prime sau de rezerve, în corespondență cu conturile 104 „Prime legate de capital" , respectiv 106 „Rezerve".

Scanned with OKEN Scanner

- se debitează cu reducerea capitalului social, cum ar fi:
  - prin retragerea unui asociat sau acţionar, în corespondenţă cu contul 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul";
  - pentru acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, în corespondenţă cu contul 117 „Rezultatul reportat".
- soldul creditor reprezintă capitalul social subscris şi vărsat.

Contul 104 „Prime legate de capital" cu toate conturile sintetice de gradul 2: 1041, 1042, 1043, 1044 (conturi de pasiv)

- se creditează cu valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni, în corespondenţă cu contul 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul";
- se debitează cu încorporarea primelor în capitalul social sau cu transferal acestora la rezerve, în corespondenţă cu contul 1012 „Capital subscris vărsat", respectiv 106 „Rezerve";
- soldul creditor reprezintă primele existente, netransferate la capital sau la rezerve.

Contul 105 „Rezerve din reevaluare" (cont de pasiv)

- se creditează cu creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, în corespondenţă cu conturile din grupa 21 „Imobilizări corporale";
- se debitează cu descreşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, în corespondenţă cu conturile din grupa 21 „Imobilizări corporale";
- soldul creditor reprezintă rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale existente.

Contul 106 „Rezerve" cu toate conturile sintetice de gradul 2: 1061, 1063, 1068 (conturi de pasiv)

- se creditează cu valoarea rezervelor constituite astfel:
  - din profitul contabil realizat la închiderea exerciţiului curent sau a exerciţiilor anterioare, în corespondenţă cu contul 129 „Repartizarea profitului" respectiv 117 „Rezultatul reportat"
  - din primele de capital transferate la rezerve, în corespondenţă cu contul 104 „Prime legate de capital"
- se debitează cu valoarea rezervelor utilizate pentru:
  - majorarea capitalului, potrivit legii, în corespondenţă cu contul 101 „Capital"
  - acoperirea pierderilor contabile înregistrate în exerciţiile precedente, conform hotărârii Adunării generale a acţionarilor/asociaţilor, în corespondenţă cu contul 117 „Rezultatul reportat"
- soldul creditor reprezintă rezervele existente şi neutilizate

Contul 109 „Acţiuni proprii" (cont de activ)

- se debitează cu preţul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi curente la bănci"
- se creditează cu reducerea capitalului cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate şi anulate, potrivit legii, în corespondenţă cu contul 101 „Capital"
- soldul debitor reflectă valoarea de intrare a acţiunilor proprii existente în portofoliul unei entităţi economice la un moment dat

Scanned with OKEN Scanner

Pentru aprofundarea cunoștințelor referitoare la modul de funcționare a conturilor de capital și rezerve, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operații economice specifice temei abordate:

1.1. La constituirea unei societăți comerciale pe acțiuni, acționarii acesteia subscriu un capital social de 100.000 lei.

Natura operației
- subscriere capital social

Influența operației
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de acționari cu 100.000 lei
- creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului social subscris nevărsat cu 100.000 lei

Conturi corespondente
- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"
- 1011 „Capital subscris nevărsat"

Reguli de funcționare conturi
- Contul 456, cont bifuncțional (aici, de activ), deoarece are loc o creștere a creanței față de acționari, se debitează cu 100.000 lei
- Contul 1011, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a capitalului subscris nevărsat, se creditează cu 100.000 lei

Formula contabilă
- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 1011 „Capital subscris nevărsat" 100.000

1.2. Ulterior, acționarii varsă capitalul subscris (depun aportul la capital) în natură, constând într-un utilaj evaluat la 15.500 lei și terenuri evaluate la 50.000 lei, iar restul se depune în contul de la bancă al entității economice nou înființate.

Natura operației
- vărsarea capitalului subscris de către acționari

Influența operației
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de acționari cu 100.000 lei
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii utilajelor cu 15.500 lei, a valorii terenurilor cu 50.000 lei și a contului bancar cu 34.500 lei

Conturi corespondente
- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"
- 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"
- 2111 „Terenuri"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi
- Contul 456, cont bifuncțional (aici, de activ), deoarece are loc o scădere a creanței față de acționari, se creditează cu 100.000 lei
- Conturile 2131, 2111 și 5121, conturi de activ, deoarece are loc o creștere a valorii utilajelor, a terenurilor și a conturilor bancare, se debitează cu 15.500 lei, 50.000 lei și respectiv 34.500 lei

Formula contabilă

%	= 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	**100.000**
2131 „Utilaje"		15.500
2111 „Terenuri"		50.000
5121 „Conturi la bănci în lei"		34.500

Scanned with OKEN Scanner

1.3. În urma vărsării integrale a capitalului subscris, în sumă de 100.000 lei, capitalul subscris nevărsat se transformă în capital subscris vărsat. ***(Observaţie: Această operaţie economică este una scriptică, fără un echivalent în realitate; este implicită în urma operaţiei 1.2.)***

Natura operaţiei

- transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat (regularizare capital)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea capitalului social subscris vărsat cu 100.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului social subscris nevărsat cu 100.000 lei

Conturi corespondente

- 1012 „Capital subscris vărsat"
- 1011 „Capital subscris nevărsat"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 1012, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a capitalului subscris vărsat, se creditează cu 100.000 lei
- Contul 1011, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a capitalului subscris nevărsat, se debitează cu 100.000 lei

Formula contabilă

- 1011 „Capital subscris nevărsat" = 1012 „Capital subscris vărsat" 100.000

2.1. O entitate economică, societate pe acţiuni (S.A.), dispune de un capital social de 50.000 lei, divizat în 10.000 de acţiuni şi de alte elemente de capitaluri proprii în sumă totală de 20.000 lei. Adunarea Generală a Acţionarilor (AGA) hotărăşte majorarea capitalului social prin emisiunea a 2.000 de noi acţiuni care sunt subscrise integral de noii acţionari.

Notă de calcul:

Denumire element	*Formula de calcul*	*Valoare*
Valoare nominală (VN)	Capital social/număr de acţiuni	VN= 50.000/10.000 = 5 lei/acţiune
Valoare de emisiune (VE)	Capital propriu/număr de acţiuni	VE = (50.000+20.000)/10.000 = 7 lei/acţiune
Prima de emisiune (PE)	VE - VN	PE = 7 lei/acţiune – 5 lei/acţiune = 2 lei/acţiune

Natura operaţiei

- emisiunea noilor acţiuni (subscriere capital social)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea creanţei faţă de noii acţionari cu 14.000 lei (2.000 acţiuni x 7 lei/acţiune)
- creşterea valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea capitalului social subscris nevărsat cu 10.000 lei (2.000 acţiuni x 5 lei/acţiune)
- creşterea valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea primelor de emisiune cu 4.000 lei (2.000 acţiuni x 2 lei/acţiune)

Conturi corespondente

- 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"
- 1011 „Capital subscris nevărsat"
- 1041 „Prime de emisiune"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 456, cont bifuncţional (aici, de activ), deoarece are loc o creştere a creanţei faţă de acţionari, se debitează cu 14.000 lei
- Conturile 1011 şi 1041, conturi de pasiv, deoarece are loc o creştere a capitalului subscris nevărsat şi a primelor de emisiune, se creditează cu 10.000 lei şi respectiv cu 4.000 lei

Formula contabilă

• 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" =	%		**14.000**
		1011 „Capital subscris nevărsat"	10.000
		1041 „Prime de emisiune"	4.000

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Noii acționari varsă contravaloarea acțiunilor subscrise anterior în contul de la bancă al societății pe acțiuni.

Natura operației

- vărsarea capitalului subscris de către noii acționari

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de acționari cu 14.000 lei
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea contului bancar cu 14.000 lei

Conturi corespondente

- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 456, cont de activ, deoarece are loc o scădere a creanței față de acționari, se creditează cu 14.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii contului bancar, se debitează cu 14.000 lei

Formula contabilă

- 5121 „Conturi la bănci în lei" = 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" 14.000

2.3 Are loc transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat

Natura operației

- transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat (regularizare capital)

Influența operației

- creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului social subscris vărsat cu 10.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului social subscris nevărsat cu 10.000 lei

Conturi corespondente

- 1012 „Capital subscris vărsat"
- 1011 „Capital subscris nevărsat"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 1012, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a capitalului subscris vărsat, se creditează cu 10.000 lei
- Contul 1011, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a capitalului subscris nevărsat, se debitează cu 10.000 lei

Formula contabilă

- 1011 „Capital subscris nevărsat" = 1012 „Capital subscris vărsat" 10.000

Scanned with OKEN Scanner

3. O entitate economică deţine un capital social de 20.000 lei şi alte capitaluri proprii constând în prime de emisiune în valoare de 4.000 lei, respectiv alte rezerve în sumă de 6.000 lei. AGA hotărăşte majorarea capitalului social prin încorporarea primelor de emisiune şi a 50% din rezervele existente.

Natura operaţiei

- majorarea capitalului social

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea capitalului social subscris vărsat cu 7.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea primelor de emisiune cu 4.000 lei şi a altor rezerve cu 3.000 lei

Conturi corespondente

- 1012 „Capital subscris vărsat"
- 1041 „Prime de emisiune"
- 1068 „Alte rezerve"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 1012, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a capitalului subscris vărsat, se creditează cu 7.000 lei
- Conturile 1041 şi 1068, conturi de pasiv, deoarece are loc o scădere a valorii primelor de emisiune şi a altor rezerve, se debitează cu 4.000 lei şi respectiv cu 3.000 lei

Formula contabilă

•	%	= 1012 „Capital subscris vărsat"	**7.000**
	1041 „Prime de emisiune"		4.000
	1068 „Alte rezerve"		3.000

4.1. O entitate economică (SRL) îşi diminuează capitalul social prin retragerea unui asociat cu părţile sociale pe care acesta le deţine în sumă de 3.000 lei.

Natura operaţiei

- retragere asociat (diminuare capital social)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriei faţă de asociaţi cu 3.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului social subscris vărsat cu 3.000 lei

Conturi corespondente

- 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"
- 1012 „Capital subscris vărsat"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 456, cont bifuncţional (aici, de pasiv), deoarece are loc o creştere a datoriei faţă de asociaţi, se creditează cu 3.000 lei
- Contul 1012, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a capitalului subscris vărsat, se debitează cu 3.000 lei

Formula contabilă

- 1012 „Capital subscris vărsat" = 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" 3.000

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Ulterior, S.R.L.-ul achită în numerar (din casierie) datoria față de asociatul care s-a retras.

Natura operației

- plată datorie asociat

Influența operației

- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei față de asociați cu 3.000 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 3.000 lei

Conturi corespondente

- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"
- 5311 „Casa în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 456, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriei față de asociați, se debitează cu 3.000 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o scădere a numerarului, se creditează cu 3.000 lei

Formula contabilă

- 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 5311 „Casa în lei" 3.000

5.1. O societate pe acțiuni răscumpără, cu plata prin virament bancar, 1.000 acțiuni proprii la valoarea de 12 lei/acțiune.

Natura operației

- achiziție acțiuni proprii

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii acțiunilor proprii cu 12.000 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul bancar cu 12.000 lei

Conturi corespondente

- 109 „Acțiuni proprii"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 109, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii acțiunilor proprii, se debitează cu 12.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești, se creditează cu 12.000 lei

Formula contabilă

- 109 „Acțiuni proprii" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 12.000

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Ulterior, prin hotărârea AGA, acțiunile proprii răscumpărate se anulează, știind că valoarea nominală a unei acțiuni este de 12 lei.

Natura operației

- anulare acțiuni proprii (diminuare capital social)

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii acțiunilor proprii cu 12.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului subscris vărsat cu 12.000 lei

Conturi corespondente

- 109 „Acțiuni proprii"
- 1012 „Capital subscris vărsat"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 109, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii acțiunilor proprii, se creditează cu 12.000 lei
- Contul 1012, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a capitalului subscris vărsat, se debitează cu 12.000 lei

Formula contabilă

- 1012 „Capital subscris vărsat" = 109 „Acțiuni proprii" 12.000

6. Se reevaluează terenurile deținute de către o entitate economică, a căror valoare contabilă este de 12.000 lei, în raport cu valoarea lor actuală (de piață) estimată în scopul reevaluării, care este de 20.000 lei.

Natura operației

- reevaluare terenuri

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii terenurilor cu 8.000 lei
- creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea rezervelor din revaluare cu 8.000 lei

Conturi corespondente

- 2111 „Terenuri"
- 105 „Rezerve din reevaluare"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 2111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii terenurilor, se debitează cu 8.000 lei
- Contul 105, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a rezervelor din reevaluare, se creditează cu 8.000 lei

Formula contabilă

- 2111 „Terenuri" = 105 „Rezerve din reevaluare" 8.000

Scanned with OKEN Scanner

6.1.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului și a rezultatului reportat

Contabilitatea rezultatului exercițiului se ține cu ajutorul contului ***121 „Profit sau pierdere" (cont bifuncțional)***

- se creditează cu suma veniturilor cumulate după natura lor, în cursul unei perioade, în diverse conturi din clasa 7 „ Venituri";
- se debitează cu suma cheltuielilor cumulate după natura lor, în cursul unei perioade, în diverse conturi din clasa 6 „Cheltuieli";
- soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor reprezintă pierderea realizată.

Contabilitatea rezultatului reportat se ține cu ajutorul contului ***117 „Rezultatul reportat" (cont bifuncțional)***

- se creditează cu:
  - profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat (anterior) și transferat la începutul exercițiul următor la rezultat reportat (lăsat în așteptare până la hotărârea unor destinații ale profitului) în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere";
  - pierderile contabile ale exercițiilor financiare anterioare acoperite din prime (în corespondență cu contul 104 „Prime de capital"), rezerve (în corespondență cu contul 106 „Rezerve") sau capital social (în corespondență cu contul 1012 „Capital subscris vărsat").
- se debitează cu:
  - pierderea contabilă realizată în exercițiul financiar încheiat (anterior) și transferată la începutul exercițiul următor la rezultat reportat (lăsată în așteptare până la identificarea unor surse de acoperire a pierderii) în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere";
  - Profitul net realizat în exercițiilor financiare anterioare repartizat pe destinații, fie pentru majorarea capitalului social (în corespondență cu contul 1012 „Capital subscris vărsat") fie pentru acordarea de dividende (în corespondență cu contul 457 „Dividende de plată").
- soldul creditor reprezintă profitul reportat nerepartizat, iar soldul debitor reprezintă pierderea reportată neacoperită

Pentru exemplificare, considerăm următoarele operații economice:

Scanned with OKEN Scanner

1.1. La sfârșitul exercițiului financiar N, veniturile totale, obținute de o entitate economică, în valoare de 100.000 lei se încorporează în rezultatul exercițiului.

Natura operației

- încorporare venituri în rezultat (închidere conturi de venituri)

Influența operației

- scăderea valorii veniturilor cu 100.000 lei
- creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea rezultatului exercițiului cu 100.000 lei

Conturi corespondente

- 7xxx „Venituri"
- 121 „Profit sau pierdere"

Reguli de funcționare conturi

- Conturile de venituri din clasa 7, funcționează după regula conturilor de pasiv, deoarece are loc o scădere a valorii acestora, se debitează cu 100.000 lei
- Contul 121, cont bifuncțional (dar pentru facilitarea utilizării, îl considerăm de pasiv), deoarece are loc o creștere a rezultatului exercițiului, se creditează cu 100.000 lei

Formula contabilă

- 7xxx „Venituri" = 121 „Profit sau pierdere" 100.000

1.2. La sfârșitul exercițiului financiar N, cheltuielile totale obținute de aceeași entitate economică, în valoare de 80.000 lei se încorporează în rezultatul exercițiului.

Natura operației

- încorporare cheltuieli în rezultat (închidere conturi de cheltuieli)

Influența operației

- scăderea valorii cheltuielilor cu 80.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea rezultatului exercițiului cu 80.000 lei

Conturi corespondente

- 6xxx „Cheltuieli"
- 121 „Profit sau pierdere"

Reguli de funcționare conturi

- Conturile de cheltuieli din clasa 6, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o scădere a valorii acestora, se creditează cu 80.000 lei
- Contul 121, cont bifuncțional (dar pentru facilitarea utilizării, îl considerăm de pasiv), deoarece are loc o scădere a rezultatului exercițiului, se debitează cu 80.000 lei

Formula contabilă

- 121 „Profit sau pierdere" = 6xxx „Cheltuieli" 80.000

Scanned with OKEN Scanner

În urma operațiilor economice 1.1 și 1.2, se obține Rezultatul exercițiului prin diferența dintre Venituri și Cheltuieli. Acest lucru se poate observa în Fișa contului 121 (T-ul contului)

D	121 „Profit sau pierdere"		C
Rd	80.000 (1.2)	Rc	100.000 (1.1)
TSd	80.000	TSc	100.000
		Sfc	20.000

Unde: Rd – rulaj debitor; Rc – rulaj creditor; TSd – total sume debitoare; TSc – total sume creditoare; Sfc – sold final creditor

Așadar, avem un rezultat pozitiv, Profit, deoarece Veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.

2. La sfârșitul exercițiului financiar N, o entitate economică obține un rezultat negativ, sub forma unei pierderi regăsite în soldul final debitor al contului 121 de 5.000 lei. La începutul exercițiului N+1, pierderea se reportează.

Natura operației

- reportarea pierderii contabile

Influența operației

- creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de transferul rezultatului exercițiului negativ (pierdere) cu 5.000 lei
- scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de apariția în cadrul acestei grupe a rezultatului reportat negativ (pierdere) cu 5.000 lei

Conturi corespondente

- 121 „Profit sau pierdere"
- 117 „Rezultatul reportat"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 121, cont bifuncțional (dar pentru facilitarea untilizării, îl considerăm de pasiv), deoarece are loc o creștere a capitalurilor proprii (artificială, prin închiderea contului), se creditează cu 5.000 lei
- Contul 117, cont bifuncțional (dar pentru facilitarea untilizării, îl considerăm de pasiv), deoarece are loc o scădere a capitalului propriu, se debitează cu 5.000 lei

Formula contabilă

- 117 „Rezultatul reportat" = 121 „Profit sau pierdere" 5.000

6.1.3. Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate

Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate se ține cu ajutorul conturilor din grupa *16 „Împrumuturi și datorii asimilate"*. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

*Conturile **161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", 162 „Credite bancare pe termen lung", 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare" și 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (conturi de pasiv)***

Scanned with OKEN Scanner

- se creditează cu suma împrumuturilor/creditelor primite, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi curente la bănci";
- se debitează cu suma împrumuturilor/creditelor rambursate, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi curente la bănci";
- soldul creditor reprezintă valoarea împrumuturilor/creditelor nerambursate.

Contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" (cont de pasiv):

- se creditează cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în corespondenţă cu contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile";
- se debitează cu dobânzile plătite aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi curente la bănci";
- soldul creditor reprezintă dobânzile datorate şi neplătite.

Contul *169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii" (cont de activ):*

- se debitează cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni/altor datorii, în corespondenţă cu contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni";
- se creditează cu valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii amortizate, în corespondenţă cu contul 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii" soldul debitor reprezintă valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii neamortizate.

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de împrumuturi şi datorii asimilate, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

1.1. O entitate economică contractează şi încasează în contul bancar un credit bancar pe termen lung (18 luni) în valoare de 100.000 lei, rata anuală a dobânzii fiind de 12%.

Natura operaţiei

- încasare credit bancar pe termen lung

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea disponibilului din contul bancar cu 100.000 lei
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriei faţă de bancă privind creditul bancar primit, cu 100.000 lei

Conturi corespondente

- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 1621 „Credite bancare pe termen lung"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creştere a disponibilului bănesc, se debitează cu 100.000 lei
- Contul 1621, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriilor privind creditul bancar primit, se creditează cu 100.000 lei

Formula contabilă

- 5121 „Conturi la bănci în lei"= 1621 „Credite bancare pe termen lung" 100.000

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Se înregistrează datoria de plată a dobânzii aferente creditului bancar existent.

Natura operației

- înregistrare dobândă datorată pentru creditul bancar primit

Influența operației

- creșterea valorii cheltuielilor, determinată de creșterea cheltuielilor cu dobânzile, cu 18.000 lei (100.000 x 12% x 18/12)
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriei față de bancă privind dobânzile aferente creditului bancar primit, cu 18.000 lei

Conturi corespondente

- 666 „Cheltuieli privind dobânzile"
- 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 666, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu dobânzile, se debitează cu 18.000 lei
- Contul 1682, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriilor privind dobânda aferentă creditul bancar primit, se creditează cu 18.000 lei

Formula contabilă

- 666 „Cheltuieli privind dobânzile"= 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" 18.000

1.3. Se achită prin virament bancar, dobânda datorată, aferentă creditului bancar existent.

Natura operației

- plata dobânzii datorate

Influența operației

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea disponibilului din contul bancar, cu 18.000 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei față de bancă privind dobânzile aferente creditului bancar primit, cu 18.000 lei

Conturi corespondente

- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilului bănesc, se creditează cu 18.000 lei
- Contul 1682, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriilor privind dobânda aferentă creditul bancar primit, se debitează cu 18.000 lei

Formula contabilă

- 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 18.000

Scanned with OKEN Scanner

Operațiile economice 1.2 și 1.3, se pot restrânge într-o singură înregistrare contabilă, dacă nu există decalaj de timp între momentul înregistrării datoriei de plată a dobânzii și plata efectivă. Cu alte cuvinte, înregistrăm deodată și obligația de plată a dobânzii și plata propriu-zisă. În acest caz, putem elimina contul 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" și putem merge direct astfel:

Natura operației

- plata dobânzii aferente creditului bancar

Influența operației

- creșterea valorii cheltuielilor, determinată de creșterea cheltuielilor cu dobânzile, cu 18.000 lei
- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea disponibilului din contul bancar, cu 18.000 lei

Conturi corespondente

- 666 „Cheltuieli privind dobânzile"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 666, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu dobânzile, se debitează cu 18.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilului bănesc, se creditează cu 18.000 lei

Formula contabilă

- 666 „Cheltuieli privind dobânzile" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 18.000

1.4. După 18 luni, se rambursează prin virament bancar creditul bancar ajuns la scadență.

Natura operației

- rambursare credit bancar

Influența operației

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea disponibilului din contul bancar, cu 100.000 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei față de bancă privind creditul bancar existent, cu 100.000 lei

Conturi corespondente

- 5121„Conturi la bănci în lei"
- 1621 „Credite bancare pe termen lung"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilului bănesc, se creditează cu 100.000 lei
- Contul 1621, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriilor privind creditul bancar existent, se debitează cu 100.000 lei

Formula contabilă

- 1621 „Credite bancare pe termen lung" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 100.000

Scanned with OKEN Scanner

6.2. Funcția de investiții. Cheltuieli și venituri asociate

Funcția de investiții la nivelul unei entități economice se referă la ansamblul de operații economice de intrare în posesia unor active pe termen lung. Activele pe termen lung sunt activele imobilizate cu cele trei forme ale acestora, în urma clasificării după natură: imobilizări necorporale, corporale și financiare. Astfel, putem spune că o entitate economică poate investi în bunuri necorporale sau corporale (brevete, produse software, terenuri, utilaje, mobilier, etc), respectiv în active financiare (acțiuni).

6.2.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Contabilitatea imobilizărilor necorporale se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 20 „Imobilizări necorporale"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

Conturile ***201 „Cheltuieli de constituire", 203 „Cheltuieli de dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare", 206 „Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale", 207 „Fond comercial"*** *și* ***208 „Alte imobilizări necorporale" (conturi de activ)***

- se debitează cu valoarea imobilizărilor necorporale intrate în gestiune:
  - prin cumpărare, în corespondență cu contul 404 „Furnizori de imobilizări" sau conturile de disponibilități bănești 512 „Conturi curente la bănci", respectiv 531 „Casa";
  - din producție proprie, în corespondență cu contul 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale";
  - aduse ca aport la capitalul social, în corespondență cu contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul".
- se creditează cu valoarea imobilizărilor necorporale ieșite din gestiune:
  - ca urmare a amortizării integrale, în corespondență cu contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale";
  - prin vânzare și implicit descărcarea din gestiune a imobilizărilor necorporale complet amortizate (în corespondență cu contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale") sau parțial amortizate (în corespondență cu contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" pentru valoarea amortizată și respectiv contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital" pentru valoarea rămasă neamortizată).
- soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale existente.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale (deprecierea ireversibilă) se folosește ***contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" (cont de pasiv)***

- se creditează cu amortizarea imobilizărilor necorporale, înregistrată lunar pe cheltuieli, în corespondență cu contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor";
- se debitează cu amortizarea imobilizărilor necorporale ieșite din patrimonial entității ca urmare a amortizării lor integrale sau cedării (vânzării) către alte entități, în corespondență cu contul corespunzător din grupa 20 „Imobilizări necorporale".

Scanned with OKEN Scanner

- soldul creditor reprezintă amortizarea (cumulată) aferentă imobilizărilor necorporale existente.

Pentru înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (depreciere reversibilă) se foloseşte ***contul 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizările necorporale" (cont de pasiv)***

- se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în corespondenţă cu contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor";
- se debitează cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în corespondenţă cu contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor";
- soldul creditor reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor necorporale.

Cu aceste solduri (de la amortizare şi de la ajustările pentru depreciere) se rectifică, prin scădere, valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale!

Astfel, Valoarea contabilă netă (prezentată în Bilanţ) se determină:

Valoare contabilă brută (Sfd ct gr 20) – Amortizare (Sfc ct 280) – Ajustări pentru depreciere (Sfc ct 290)

Unde: Sfd – sold final debitor; Sfc – sold final creditor; ct – cont; gr - grupă

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de imobilizări necorporale, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

1.1. La constituirea unei societăţi pe acţiuni (S.A.), se achită în numerar suma de 2.400 lei reprezentând cheltuieli cu emisiunea de acţiuni , precum şi taxe de înmatriculare la Registrul Comerţului şi de publicare în Monitorul Oficial.

Natura operaţiei

- înregistrare cheltuieli de constituire S.A.

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea cheltuielilor de constituire cu 2.400 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 2.400 lei

Conturi corespondente

- 201 „Cheltuieli de constituire"
- 5311 „Casa în lei"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 201, cont de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor de constituire, se debitează cu 2.400 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o scădere a numerarului din casierie, se creditează cu 2.400 lei

Formula contabilă

- 201 „Cheltuieli de constituire" = 5311 „Casa în lei" 2.400

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Cheltuielile de constituire se amortizează liniar în 2 ani (24 luni).

Natura operației

- înregistrarea amortizării lunare (Al) a cheltuielilor de constituire (Al=2.400/24=100 lei)

Influența operației

- creșterea valorii activelor rectificative determinată de creșterea amortizării cheltuielilor de constituire cu 100 lei (ceea ce va determina, în Bilanț, scăderea valorii cheltuielilor de constituire)
- creșterea valorii cheltuielilor cu amortizarea cheltuielilor de constituire cu 100 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit și pierdere, scăderea rezultatului exercițiului)

Conturi corespondente

- 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"
- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 2801, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a amortizării cheltuielilor de constituire, se creditează cu 100 lei
- Contul 6811, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu amortizarea, se debitează cu 100 lei

Formula contabilă

- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire" 100

Această operație economică se repetă de 24 de ori, în fiecare lună din cei 2 ani, astfel încât la finalul celor 2 ani, întreaga valoare a cheltuielilor de constituire (2.400 lei) este amortizată (100 x 24=2.400 lei).

1.3. După 2 ani, cheltuielile de constituire complet amortizate, sunt scoase din evidența contabilă.

Natura operației

- scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire complet amortizate

Influența operației

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea cheltuielilor de constituire cu 2.400 lei
- creșterea valorii activelor determinată de scăderea activelor rectificative (amortizarea) cu 2.400 lei

Conturi corespondente

- 201 „Cheltuieli de constituire"
- 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 201, cont de activ, deoarece are loc o scădere a cheltuielilor de constituire, se creditează cu 2.400 lei
- Contul 2801, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a amortizării cheltuielilor de constituire, se debitează cu 2.400 lei

Formula contabilă

- 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"= 201 „Cheltuieli de constituire" 2.400

Scanned with OKEN Scanner

2.1 O entitate economică, cumpără un produs software de gestiune, la costul de achiziţie facturat de furnizor, de 5.400 lei, TVA 19%.

Natura operaţiei

- achiziţie program informatic (alte imobilizări necorporale)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor, determinată de creşterea altor imobilizări necorporale cu 5.400 lei
- creşterea valorii activelor, determinată de creşterea creanţei faţă de stat (TVA deductibilă) cu 1.026 lei (5.400 x 19%)
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriei faţă de furnizorul de imobilizări cu 6.426 lei

Conturi corespondente

- 208 „Alte imobilizări necorporale"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 404 „Furnizori de imobilizări"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 208, cont de activ, deoarece are loc o creştere a altor imobilizări necorporale, se debitează cu 5.400 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creştere a TVA deductibilă, se debitează cu 1.026 lei
- Contul 404, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriei faţă de furnizorul de imobilizări, se creditează cu 6.426 lei

Formula contabilă

%	= 404 „Furnizori de imobilizări"	6.426
208 „Alte imobilizări necorporale"		5.400
4426 „TVA deductibilă"		1.026

2.2. Contravaloarea produsului software anterior achiziţionat se achită prin virament bancar.

Natura operaţiei

- plata furnizorului

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea disponibilităţilor băneşti din contul bancar cu 6.426 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei faţă de furnizorul de imobilizări cu 6.426 lei

Conturi corespondente

- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 404 „Furnizori de imobilizări"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a contului bancar, se creditează cu 6.426 lei
- Contul 404, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriei faţă de furnizorul de imobilizări, se debitează cu 6.426 lei

Formula contabilă

404 „Furnizori de imobilizări"	= 5121 „Conturi la bănci în lei"	6.426

Scanned with OKEN Scanner

2.3 Produsul software se amortizează liniar pe o perioadă de 3 ani (36 luni).

Natura operației

- înregistrarea amortizării lunare (Al) a altor imobilizări necorporale (Al = 5.400/36 = 150 lei)

Influența operației

- creșterea valorii activelor rectificative determinată de creșterea amortizării altor imobilizări necorporale cu 150 lei (ceea ce va determina, în Bilanț, scăderea valorii altor imobilizări necorporale)
- creșterea valorii cheltuielilor cu amortizarea altor imobilizări necorporale cu 150 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit și pierdere, scăderea rezultatului exercițiului)

Conturi corespondente

- 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"
- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

Regulă de funcționare conturi

- Contul 2808, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a amortizării altor imobilizări necorporale, se creditează cu 150 lei
- Contul 6811, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu amortizarea, se debitează cu 150 lei

Formula contabilă

- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale" 150

Această operație economică se repetă de 20 de ori, în fiecare lună până la momentul vânzării produsului software (a se vedea operația următoare, la 2.4.1). Astfel, din valoarea contabilă a produsului, de 5.400 lei, se amortizează 3.000 lei (150 x 20), iar 2.400 lei rămâne valoare neamortizată.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.1 După 20 de luni, produsul software este vândut la preţul de vânzare de 2.000 lei, TVA 19%, cu încasare ulterioară.

Natura operaţiei

- vânzarea soft-ului (facturarea)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor, determinată de creşterea creanţei faţă de debitorii diverşi cu 2.380 lei (2.000+380)
- creşterea veniturilor din vânzarea activelor cu 2.000 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit şi pierdere, creşterea rezultatului exerciţiului)
- creşterea valorii datoriilor, determinată de creşterea datoriei faţă de stat (TVA colectată) cu 380 lei (2.000 x 19%)

Conturi corespondente

- 461 „Debitori diverşi"
- 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"
- 4427 „TVA colectată"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 461, cont de activ, deoarece are loc o creştere a creanţelor faţă de debitorii diverşi, se debitează cu 2.380 lei
- Contul 7583, funcţionează după regula conturilor de pasiv, deoarece are loc o creştere a veniturilor, se creditează cu 2.000 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a TVA colectată, se creditează cu 380 lei

Formula contabilă

• 461 „Debitori diverşi"	=	%	**2.380**
		7583 „Venituri din vânzarea activelor"	2.000
		4427 „TVA deductibilă"	380

Vânzarea de bunuri implică întotdeauna într-o primă fază relaţia propriu-zisă cu cumpărătorul bunurilor (facturarea) şi implicit, în faza a doua, descărcarea din gestiune/scoaterea din evidenţă a bunului vândut.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.2 Scoaterea din evidență a produsului software vândut

Natura operației

- scoaterea din evidență a produsului software parțial amortizat

Influența operației

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea altor imobilizări necorporale cu 5.400 lei
- creșterea valorii activelor determinată de scăderea activelor rectificative (amortizarea) cu 3.000 lei
- creșterea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată cu 2.400 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit și pierdere, scăderea rezultatului exercițiului)

Conturi corespondente

- 208 „Alte imobilizări necorporale"
- 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"
- 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 208, cont de activ, deoarece are loc o scădere a altor imobilizări necorporale, se creditează cu 5.400 lei
- Contul 2808, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a amortizării altor imobilizări necorporale, se debitează cu 3.000 lei
- Contul 6583, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a altor imobilizări necorporale, se debitează cu 2.400 lei

Formula contabilă

%	= 208 „Alte imobilizări necorporale"	**5.400**
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"		3.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate ... "		2.400

2.5 Încasarea în contul bancar a contravalorii produsului software vândut.

Natura operației

- încasare creanță din vânzarea produsului software

Influența operației

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea creanțelor față de debitorii diverși cu 2.380 lei
- creșterea valorii activelor, determinată de creșterea disponibilităților bănești din contul bancar cu 2.380 lei

Conturi corespondente

- 461 „Debitori diverși"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 461, cont de activ, deoarece are loc o scădere a creanțelor față de debitorii diverși, se creditează cu 2.380 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creștere a contului bancar, se debitează cu 2.380 lei

Formula contabilă

5121 „Conturi la bănci în lei" =	461 „Debitori diverși"	2.380

Scanned with OKEN Scanner

6.2.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Contabilitatea imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 21 „Imobilizări corporale"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

Conturile ***211 „Terenuri și amenajări de terenuri", 212 „Construcții", 213 „Instalații tehnice și mijloace de transport", 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale", 215 „Investiții imobiliare", 216 „Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale" și 217 „Active biologice productive" (conturi de activ)***

- se debitează cu valoarea imobilizărilor corporale intrate în gestiune:
  - prin cumpărare, în corespondență cu contul 404 „Furnizori de imobilizări" sau conturile de disponibilități bănești 512 „Conturi curente la bănci", respectiv 531 „Casa";
  - din producție proprie, în corespondență cu contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale";
  - aduse ca aport la capitalul social, în corespondență cu contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul".
- se creditează cu valoarea imobilizărilor corporale ieșite din gestiune:
  - ca urmare a amortizării integrale, în corespondență cu contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale";
  - prin vânzare și implicit descărcarea din gestiune a imobilizărilor corporale complet amortizate (în corespondență cu contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale") sau parțial amortizate (în corespondență cu contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" pentru valoarea amortizată și respective contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital" pentru valoarea rămasă neamortizată).
- soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale existente

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale (deprecierea ireversibilă) se folosește ***contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" (cont de pasiv)***

- se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale, înregistrată lunar pe cheltuieli, în corespondență cu contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor";
- se debitează cu amortizarea imobilizărilor corporale ieșite din patrimonial entității ca urmare a amortizării lor integrale sau cedării altor entități, în corespondență cu contul corespunzător din grupa 21 „Imobilizări corporale";
- soldul creditor reprezintă amortizarea (cumulată) aferentă imobilizărilor corporale existente.

Pentru înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (deprecierea reversibilă) se folosește ***contul 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizările corporale" (cont de pasiv)***

- se creditează cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale în corespondență cu contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor";

Scanned with OKEN Scanner

- se debitează cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale în corespondență cu contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor";
- soldul creditor reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor corporale.

Cu aceste solduri (de la amortizare și de la ajustările pentru depreciere) se rectifică, prin scădere, valoarea contabilă a imobilizărilor corporale!
Astfel, Valoarea contabilă netă (prezentată în Bilanț) se determină:

Valoare contabilă brută (Sfd ct gr 21) – Amortizare (Sfc ct 281) - Ajustări pentru depreciere (Sfc ct 291)

Unde: Sfd – sold final debitor; Sfc – sold final creditor; ct – cont; gr - grupă

Pentru aprofundarea cunoștințelor referitoare la modul de funcționare a conturilor de imobilizări corporale, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operații economice specifice temei abordate:

1.1 O entitate economică, producător în domeniul panificației, achiziționează de la furnizor, un malaxor, la costul de achiziție de 6.000 lei, TVA 19%.

Natura operației

- achiziție malaxor

Influența operației

- creșterea valorii activelor, determinată de creșterea valorii echipamentelor tehnologice cu 6.000 lei
- creșterea valorii activelor, determinată de creșterea creanței față de stat (TVA deductibilă) cu 1.140 lei (6.000 x 19%)
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriei față de furnizorul de imobilizări cu 7.140 lei

Conturi corespondente

- 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 404 „Furnizori de imobilizări"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 2131, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii echipamentelor tehnologice, se debitează cu 6.000 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creștere a TVA deductibilă, se debitează cu 1.140 lei
- Contul 404, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizorul de imobilizări, se creditează cu 7.140 lei

Formula contabilă

%	= 404 „Furnizori de imobilizări"	**7.140**
2131 „Echipamente tehnologice"		6.000
4426 „TVA deductibilă"		1.140

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Se înregistrează amortizări lunare ale malaxorului, ştiind că durata normală de utilizare a malaxorului este de 5 ani, iar regimul de amortizare folosit de către entitate este cel liniar.

Natura operaţiei

- înregistrarea amortizării lunare (Al) a malaxorului (Al = 6.000/(5 x12) = 100 lei)

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor rectificative determinată de creşterea amortizării echipamentelor tehnologice cu 100 lei (ceea ce va determina, în Bilanţ, scăderea valorii echipamentelor tehnologice)
- creşterea valorii cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale cu 100 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit şi pierdere, scăderea rezultatului exerciţiului)

Conturi corespondente

- 2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"
- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 2813, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a amortizării echipamentelor tehnologice, se creditează cu 100 lei
- Contul 6811, funcţionează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu amortizarea, se debitează cu 100 lei

Formula contabilă

- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2813 „Amortizarea instalaţiilor" 100

Această operaţie economică se repetă de 60 de ori, în fiecare lună, până la expirarea duratei normale de utilizare a malaxorului.

1.3 După 10 ani de utilizare, malaxorul este casat

Natura operaţiei

- casarea malaxorului

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea valorii echipamentelor cu 6.000 lei
- creşterea valorii activelor determinată de scăderea activelor rectificative (amortizarea) cu 6.000 lei

Conturi corespondente

- 2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"
- 2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 2131, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii echipamentelor, se creditează cu 6.000 lei
- Contul 2813, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a amortizării echipamentelor, se debitează cu 6,000 lei

Formula contabilă

- 2813 „Amortizarea instalaţiilor"= 2131 „Echipamente tehnologice " 6.000

Scanned with OKEN Scanner

2.1 O entitate economică realizează cu forțe proprii o construcție, valoarea de recepție (cost de producție) a acesteia fiind de 200.000 lei.

Natura operației

- recepție construcție

Influența operației

- creșterea valorii activelor, determinată de creșterea valorii construcțiilor cu 200.000 lei
- creșterea veniturilor din producția de imobilizări corporale (ceea ce va determina, în Contul de profit și pierdere, creșterea rezultatului exercițiului) cu 200.000 lei

Conturi corespondente

- 212 „Construcții"
- 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 2111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii construcțiilor, se debitează cu 200.000 lei
- Contul 722, funcționează după regula conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din producția de imobilizări corporale, se creditează cu 200.000 lei

Formula contabilă

- 212 „Construcții" = 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale" 200.000

2.2 Din luna următoare recepției clădirii, aceasta se amortizează în regim liniar, având stabilită o durată normală de utilizare de 20 de ani.

Natura operației

- înregistrarea amortizării lunare (Al) a clădirii (Al = 200.000/(20 x12) = 833,33 lei)

Influența operației

- creșterea valorii activelor rectificative determinată de creșterea amortizării construcțiilor cu 833,33 lei (ceea ce va determina, în Bilanț, scăderea valorii construcțiilor)
- creșterea valorii cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale cu 833,33 lei (ceea ce va determina, în Contul de profit și pierdere, scăderea rezultatului exercițiului)

Conturi corespondente

- 2812 „Amortizarea construcțiilor"
- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 2812, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a amortizării construcțiilor, se creditează cu 833,33 lei
- Contul 6811, funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu amortizarea, se debitează cu 833,33 lei

Formula contabilă

- 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2812 „Amortizarea construcțiilor" 833,33

Scanned with OKEN Scanner

Pentru exemplul anterior, de la 2.2, precizaţi după 7 luni de folosinţă a clădirii, care este valoarea cumulată a amortizării acesteia. Dar, valoarea contabilă netă?

Răspuns:
Amortizarea cumulată = Amortizarea lunară x Număr luni de folosinţă = 833,33 x 7 = 5.833,31 lei
Valoarea contabilă netă = Valoarea contabilă brută – Amortizarea cumulată = 200.000 – 5.833,31 =
= 194.166,69 lei

6.2.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Contabilitatea imobilizărilor financiare se ţine cu ajutorul conturilor din ***grupa 26 „Imobilizări financiare"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcţionalitatea principalelor conturi:

Conturile ***261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate", 262 „Acţiuni deţinute la entităţi asociate", 263 „Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun", 264 „Titluri puse în echivalenţă", 265 „Alte titluri imobilizate" (conturi de activ)***

- se debitează cu valoarea titlurilor dobândite prin achiziţie în corespondenţă cu unul din conturile 512 „Conturi curente la bănci" sau 531„Casa" dacă plata este pe loc, respectiv cu contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", dacă plata este ulterioară;
- se creditează cu valoarea titlurilor cedate în corespondenţă cu contul 6642 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate";
- soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor aflate în patrimoniu.

Contul ***269„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" (cont de pasiv)***

- se creditează cu sumele datorate pentru achiziţionarea de imobilizări financiare în corespondenţă cu unul din conturile 261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate", 262 „Acţiuni deţinute la entităţi asociate", 263 „Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun", 264 „Titluri puse în echivalenţă", 265 „Alte titluri imobilizate";
- se debitează cu sumele plătite pentru imobilizări financiare în corespondenţă cu unul din conturile 512 „Conturi curente la bănci" sau 531„Casa";
- soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare.

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de imobilizări financiare, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

Scanned with OKEN Scanner

1.1 Se achiziționează 2.000 acțiuni x 5 lei/acțiune de la o entitate afiliată. Jumătate din valoarea acțiunilor cumpărate se achită pe loc în numerar, iar restul la o data ulterioară.

Natura operației

- achiziție acțiuni la entitățile afiliate

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii acțiunilor deținute la entitățile afiliate cu 10.000 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 5.000 lei
- creșterea datoriilor determinată de creșterea vărsămintelor de efectuat cu 5.000 lei

Conturi corespondente

- 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
- 5311 „Casa în lei"
- 2691„Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 261, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii acțiunilor, se debitează cu 10.000 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o scădere a numerarului, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 2691, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a vărsămintelor de efectuat, se creditează cu 5.000 lei

Formula contabilă

• 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate" =	%		**10.000**
	5311 „Casa în lei"		5.000
	2691 „Vărsăminte de efectuat..."		5.000

1.2 Se plătește prin virament bancar contravaloarea acțiunilor rămase neachitate.

Natura operației

- plata acțiunilor

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilului din contul bancar cu 5.000 lei
- scăderea datoriilor determinată de scăderea vărsămintelor de efectuat cu 5.000 lei

Conturi corespondente

- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 2691„Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilului bănesc, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 2691, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a vărsămintelor de efectuat, se debitează cu 5.000 lei

Formula contabilă

• 2691 „Vărsăminte de efectuat..." =	5121 „Conturi la bănci în lei"		5.000

Scanned with OKEN Scanner

6.3. Funcția de exploatare. Cheltuieli și venituri asociate

La nivelul unei entități economice, funcția de exploatare se referă la ansamblul de operații economice destinate procurării materiilor prime și materialelor consumabile necesare producerii/fabricării de bunuri și comercializării acestora. Dacă ne referim la alte entități economice decât cele de producție, respectiv la entități de comerț sau de prestări servicii, și în cadrul acestora se derulează operații de aprovizionări (de stocuri) și de vânzări de bunuri/servicii. Practic, ansamblul de operații economice curente pe care le desfășoară entitățile economice în vederea îndeplinirii obiectului lor de activitate, formează funcția de exploatare. Așadar, în cadrul activității de exploatare, regăsim pe lângă stocuri (materii prime, materiale, produse, mărfuri) și relațiile pe termen scurt cu terții (furnizorii, clienții, angajații, statul etc).

6.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale

Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 30 „Stocuri de materii prime și materiale"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

*Conturile **301 „Materii prime", 302 „Materiale consumabile", 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar" (conturi de activ)***

- se debitează cu valoarea de înregistrare (cost efectiv sau cost standard) a materiilor prime și materialelor intrate în patrimoniu, în corespondență, cel mai adesea, cu contul 401„Furnizori";
- se creditează cu valoarea de înregistrare a materiilor prime și materialelor ieșite din patrimoniu, în corespondență cu contul de cheltuieli asociat, respectiv 601 „Cheltuieli cu materiile prime" sau 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" sau 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar";
- soldul debitor al conturilor reflectă valoarea de înregistrare a materiilor prime și materialelor existente în stoc, la un moment dat.

*Contul 308 **„Diferențe de preț la materii prime și materiale" (cont de activ)***

- se debitează cu diferențele dintre costul standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor intrate în patrimoniu, în corespondență cu contul 401„Furnizori";
- se creditează cu diferențele dintre costul standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune, în corespondență cu contul de cheltuieli asociat, respectiv 601 „Cheltuieli cu materiile prime" sau 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" sau 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar";
- soldul debitor al contului reflectă diferențele dintre costul standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor existente în stoc la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

Evidența la costul standard (prestabilit) al stocurilor este o opțiune contabilă pe care entitățile economice o au la dispoziție, însă este obligatoriu ca în momentul în care se cunoaște costul real (efectiv) dovedit de documentele justificative, să se înregistreze în contabilitate diferențele de preț până la acesta, astfel încât:

cost standard +/- diferențe de preț = cost efectiv

Valoarea la care se prezintă în bilanț stocurile este întotdeauna valoarea reală!

Așadar, stocurile de materii prime și materiale se regăsesc în bilanț la valoarea formată din:

Sfd ct 301/302/303 +/- Sfd ct 308

Unde: Sfd – sold final debitor; ct - cont

Pentru aprofundarea cunoștințelor referitoare la modul de funcționare a conturilor de materii prime și materiale, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operații economice specifice temei abordate:

1.1 O entitate economică are la începutul lunii ianuarie un stoc de 100 kg materii prime, cost de achiziție 10 lei/kg. În cursul lunii, entitatea economică achiziționează 400 kg materii prime la un cost de achiziție de 10,5 lei/kg și TVA 19%.

Natura operației

- achiziție materii prime

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea stocului de materii prime cu 4.200 lei
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 798 lei
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 4.998 lei

Conturi corespondente

- 301 „Materii prime"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii materiilor prime, se debitează cu 4.200 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanței față de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 798 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizor, se creditează cu 4.998 lei

Formula contabilă

%	= 401 „Furnizori"	**4.998**
301 „Materii prime"		4.200
4426 „TVA deductibilă"		798

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Entitatea economică dă în consum 300 kg materii prime (entitatea foloseşte pentru evaluarea ieşirilor din stoc metoda FIFO).

Natura operaţiei

- consum 300 kg materii prime

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea stocului de materii prime cu 3.100 lei (100kg x 10 lei/kg + 200 kg x 10,5 lei/kg)
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de creşterea cheltuielilor cu materiile prime cu 3.100 lei

Conturi corespondente

- 301 „Materii prime"
- 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii materiilor prime, se creditează cu 3.100 lei
- Contul 601, funcţionează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu materiile prime, se debitează cu 3.100 lei

Formula contabilă

- 601 „Cheltuieli cu materiile prime" = 301 „Materii prime" 3.100

1.3 Entitatea economică achiziţionează 500 kg materii prime, cost de achiziţie 9,50 lei/kg şi TVA 19%.

Natura operaţiei

- achiziţie materii prime

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea stocului de materii prime cu 4.750 lei
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea creanţelor faţă de buget privind TVA deductibilă cu 902,50 lei
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriilor faţă de furnizori cu 5.652,50 lei

Conturi corespondente

- 301 „Materii prime"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o creştere a valorii materiilor prime, se debitează cu 4.750 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creştere a creanţei faţă de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 902,50 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriilor faţă de furnizor, se creditează cu 5.652,50 lei

Formula contabilă

%	= 401 „Furnizori"	**5.652,50**
301 „Materii prime"		4.750,00
4426 „TVA deductibilă"		902,50

Scanned with OKEN Scanner

***1.4 Entitatea economică dă în consum 600 kg materii prime (metoda FIFO)** (operația vine în continuarea operațiilor anterioare, 1.1-1.3).*

Natura operației
- consum 500 kg materii prime

Influența operației
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea stocului materiilor prime cu 5.900 lei (200kg x 10,5 lei/kg + 400 kg x 9,5 lei/kg)
- scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu materiile prime cu 5.900 lei

Conturi corespondente
- 301 „Materii prime"
- 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

Reguli de funcționare conturi
- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii materiilor prime, se creditează cu 5.900 lei
- Contul 601, funcționează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu materiile prime, se debitează cu 5.900 lei

Formula contabilă
- 601 „Cheltuieli cu materiile prime" = 301 „Materii prime" 5.900

2.1 O entitate economică care ține evidența stocurilor la cost standard de 10 lei/kg, deține la începutul lunii ianuarie un stoc de 100 kg materii prime, diferențele de preț aferente stocului inițial fiind de 20 lei. În cursul lunii, entitatea economică achiziționează 400 kg materii prime la un cost de achiziție de 10,5 lei/kg și TVA 19%.

Natura operației
- achiziție materii prime

Influența operației
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea stocului materiilor prime la costul standard de 4.000 lei (400 kg x 10 lei/kg)
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocurilor datorită înregistrării diferențelor de preț nefavorabile de 200 lei (400 kg x 10,5 lei/kg - 400 kg x 10 lei/kg)
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 798 lei
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 4.998 lei

Conturi corespondente
- 301 „Materii prime"
- 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcționare conturi
- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii materiilor prime, se debitează cu 4.000 lei
- Contul 308, cont de activ, deoarece are loc o creștere a diferențelor de preț, se debitează cu 200 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanței față de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 798 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizor, se creditează cu 4.998 lei

Formula contabilă

%	= 401 „Furnizori"	**4.998**
301 „Materii prime"		4.000
308 „Diferențe de preț la materii prime...."		200
4426 „TVA deductibilă"		798

Scanned with OKEN Scanner

2.2 Entitatea economică dă în consum 300 kg materii prime (continuare a operaţiei 2.1).

Natura operaţiei

- consum 300 kg materii prime

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea stocului materiilor prime cu 3.000 lei (300kg x 10 lei/kg)
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de creşterea cheltuielilor cu materiile prime cu 3.000 lei

Conturi corespondente

- 301 „Materii prime"
- 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii materiilor prime, se creditează cu 3.000 lei
- Contul 601, funcţionează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu materiile prime, se debitează cu 3.000 lei

Formula contabilă

- 601 „Cheltuieli cu materiile prime" = 301 „Materii prime" 3.000

2.3 La sfârşitul perioadei are loc repartizarea diferenţelor de preţ aferente consumului de materii prime.

Repartizarea diferenţelor de preţ se face la sfârşitul perioadei deoarece are menirea de a ajusta, pe de o parte, mărimea cheltuielilor cu consumurile de materii prime, care momentan reflectă costul standard al materiilor prime consumate şi, pe de altă parte, are menirea de a ajusta valoarea diferenţelor de preţ astfel încât, la finele lunii, ele să reflecte doar diferenţele de preţ aferente stocului rămas.

Calculul coeficientului K

$$K_{308} = \frac{Sid\ 308 + Rd\ 308}{Sid\ 301 + Rd\ 301} = \frac{20 + 200}{1.000 + 4.000} = 0,044$$

Determinarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor din stoc

$$Rc_{308} = K308 \times Rc\ 301 = 0,044 \times 3.000 = 132$$

Unde: Sid – sold iniţial debitor; Rd – rulaj debitor; Rc – rulaj creditor

Scanned with OKEN Scanner

Natura operaţiei

- înregistrare diferenţe de preţ aferente ieşirilor de materii prime

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului datorită repartizării asupra ieşirilor a diferenţelor de preţ nefavorabile de 132 lei
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de creşterea cheltuielilor cu materiile prime cu 132 lei

Conturi corespondente

- 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"
- 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

Regula de funcţionare a contului

- Contul 308, cont de activ, deoarece are loc repartizarea diferenţelor de preţ nefavorabile aferente ieşirilor, se creditează cu 132 lei
- Contul 601, funcţionează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu materiile prime, se debitează cu 132 lei

Formula contabilă

- 601 „Cheltuieli cu materiile prime" = 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" 132

Precizaţi la ce valoare vor fi prezentate în bilanţ materiile prime existente în stoc la final?

Răspuns:

D	*301 „Materii prime"*	C	D	*308 „Diferenţe de preţ la materii prime..."*	C
Si 1.000 (100*10)			Si 20		
Rd 4.000 (400*10)	Rc 3.000 (300*10)		Rd 200	Rc 132	
Sf 2.000 (200*10)			Sf 88		

Sfd 301 + Sfd 308 = 2.000 + 88 = 2.088 lei

Unde: Si – sold iniţial; Rd – rulaj debitor; Rc – rulaj creditor; Sf – sold final; Sfd – sold final debitor

Scanned with OKEN Scanner

6.3.2. Contabilitatea stocurilor de produse

Contabilitatea stocurilor de produse finite se ţine cu ajutorul conturilor din ***grupa 34 „Stocuri de produse"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcţionalitatea principalelor conturi:

*Conturile **345 „Produse finite", 341 „Semifabricate", 346 „Produse reziduale" (conturi de activ)***

- se debitează cu valoarea de înregistrare (cost efectiv sau cost standard) a produselor finite, semifabricate şi produse reziduale intrate în patrimoniu, în corespondenţă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse";
- se creditează cu valoarea de înregistrare a produselor finite, semifabricate şi produse reziduale ieşite din patrimoniu, în corespondenţă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse";
- soldul debitor al acestor conturi reflectă valoarea de înregistrare a produselor finite, semifabricate şi produse reziduale existente în stoc, la un moment dat.

*Contul **348 „Diferenţe de preţ la produse" (cont de activ)***

- se debitează cu diferenţele dintre costul standard (prestabilit) şi costul de producţie, aferente produselor intrate în patrimoniu, în corespondenţă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse";
- se creditează cu diferenţele dintre costul standard (prestabilit) şi costul de producţie, aferente produselor ieşite din gestiune, în corespondenţă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse";
- soldul debitor al contului reflectă diferenţele dintre costul standard (prestabilit) şi costul de producţie, aferente produselor existente în stoc la un moment dat.

Stocurile de produse se regăsesc în bilanţ la valoarea formată din:

Sfd ct 341/345/346 +/- Sfd ct 348

Unde: Sfd – sold final debitor;: ct - cont

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de materii prime şi materiale, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

Scanned with OKEN Scanner

1.1 Se obțin în cursul unei perioade, produse finite evaluate la cost efectiv de producție de 100.000 lei

Natura operației

- obținere produse finite

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului de produse finite cu 100.000 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse cu 100.000 lei

Conturi corespondente

- 345 „Produse finite"
- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 345, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii produselor finite, se debitează cu 100.000 lei
- Contul 711, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, se creditează cu 100.000 lei

Formula contabilă

- 345 „Produse finite" = 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" 100.000

1.2 Se vând jumătate din produsele finite cu un preț de vânzare fără TVA de 70.000 lei și TVA 19%

1.2.1 Vânzare propriu-zisă produse finite (reflectarea veniturilor din vânzare)

Natura operației

- vânzare produse finite

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 83.300 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea produselor finite cu 70.000 lei
- creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 13.300 lei

Conturi corespondente

- 4111 „Clienți"
- 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite"
- 4427 „TVA colectată"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 4111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți, se debitează cu 83.300 lei
- Contul 7015, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea produselor finite, se creditează cu 70.000 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată, se creditează cu 13.300 lei

Formula contabilă

• 4111 „Clienți" =	%	**83.300**
	7015 „Venituri din vânzarea prod finite"	70.000
	4427 „TVA colectată"	13.300

Scanned with OKEN Scanner

1.2.2 Scoatere din gestiune produse finite (descărcarea gestiunii).

Natura operației

- scoatere din gestiune produse finite

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului de produse finite cu 50.000 lei
- scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de scăderea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse cu 50.000 lei

Conturi corespondente

- 345 „Produse finite"
- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 345, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii produselor finite, se creditează cu 50.000 lei
- Contul 711, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o scădere a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, se debitează cu 50.000 lei

Formula contabilă

- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = 345 „Produse finite 100.000

1.3 Se obțin semifabricate evaluate la cost efectiv de producție de 30.000 lei.

Natura operației

- obținere semifabricate

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului de semifabricate cu 30.000 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse cu 30.000 lei

Conturi corespondente

- 341 „Produse finite"
- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 341, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii semifabricatelor, se debitează cu 30.000 lei
- Contul 711, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, se creditează cu 30.000 lei

Formula contabilă

- 341 „Semifabricate" = 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" 30.000

Scanned with OKEN Scanner

1.4 O treime din semifabricate sunt utilizate în procesul productiv în lunile următoare.

Natura operației

- scoatere din gestiune semifabricate

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului de semifabricate cu 10.000 lei
- scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de scăderea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse cu 10.000 lei

Conturi corespondente

- 341 „Semifabricate"
- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 341, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii semifabricatelor, se creditează cu 10.000 lei
- Contul 711, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o scădere a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, se debitează cu 10.000 lei

Formula contabilă

- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = 341 „Semifabricate" 10.000

1.5 Două treimi din semifabricate sunt vândute cu un preț de vânzare fără TVA de 35.000 lei și TVA 19%.

1.5.1 Vânzare propriu-zisă semifabricate (reflectarea veniturilor din vânzare)

Natura operației

- vânzare semifabricate

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 41.650 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea produselor finite cu 35.000 lei
- creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 6.650 lei

Conturi corespondente

- 4111 „Clienți"
- 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"
- 4427 „TVA colectată"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 4111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți, se debitează cu 41.650 lei
- Contul 702, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea semifabricatelor, se creditează cu 35.000 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată, se creditează cu 6.650 lei

Formula contabilă

• 4111 „Clienți" =	%	**41.650**
	702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"	35.000
	4427 „TVA colectată"	6.650

Scanned with OKEN Scanner

1.5.2 Scoatere din gestiune semifabricate (descărcarea gestiunii).

Natura operaţiei

- scoatere din gestiune semifabricate

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului de semifabricate cu 20.000 lei
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de scăderea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse cu 20.000 lei

Conturi corespondente

- 341 „Semifabricate"
- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 341, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii semifabricatelor, se creditează cu 20.000 lei
- Contul 711, funcţionează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o scădere a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse, se debitează cu 20.000 lei

Formula contabilă

- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = 341 „Semifabricate" 10.000

6.3.3. Contabilitatea stocurilor de mărfuri

Contabilitatea stocurilor de mărfuri se ţine cu ajutorul conturilor din grupa ***37 „Mărfuri"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcţionalitatea principalelor conturi:

Contul 371 „Mărfuri" (cont de activ)

- se debitează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor intrate în patrimoniu, în corespondenţă, cel mai adesea, cu contul 401„Furnizori";
- se creditează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor ieşite din patrimoniu, în corespondenţă, cel mai adesea, cu contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile";
- soldul debitor reflectă valoarea de înregistrare a mărfurilor existente în stoc, la un moment dat.

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de mărfuri, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

Scanned with OKEN Scanner

1.1 O entitate economică achiziționează în cursul exercițiului financiar N mărfuri, la cost de achiziție de 300.000 lei și TVA 19 %.

Natura operației

- achiziție mărfuri

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului de mărfuri cu 300.000 lei
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 57.000 lei
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 357.000 lei

Conturi corespondente

- 371 „Mărfuri"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 371, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii mărfurilor, se debitează cu 300.000 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanței față de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 57.000 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizor, se creditează cu 357.000 lei

Formula contabilă

•	%	= 401 „Furnizori"	**357.000**
	371 „Mărfuri"		300.000
	4426 „TVA deductibilă"		57.000

1.2 În exercițiul financiar N+1 sunt vândute mărfurile deținute, cu un preț de vânzare fără TVA de 350.000 lei și TVA 19 %.

1.2.1 Vânzare propriu-zisă mărfuri (reflectarea veniturilor din vânzare).

Natura operației

- vânzare mărfuri

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 416.500 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea mărfurilor cu 350.000 lei
- creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 66.500 lei

Conturi corespondente

- 4111 „Clienți"
- 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
- 4427 „TVA colectată"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 4111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți, se debitează cu 416.500 lei
- Contul 707, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea mărfurilor, se creditează cu 350.000 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată, se creditează cu 66.500 lei

Formula contabilă

• 4111 „Clienți" =	%		**416.500**
	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"		350.000
	4427 „TVA colectată"		66.500

Scanned with OKEN Scanner

1.2.2 Scoatere din gestiune mărfuri (descărcarea gestiunii)

Natura operaţiei

- scoatere din gestiune mărfuri

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului de mărfuri cu 300.000 lei
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de creşterea cheltuielilor cu mărfurile cu 300.000 lei

Conturi corespondente

- 371 „Mărfuri"
- 607 „Cheltuieli privind mărfurile"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 371, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii mărfurilor, se creditează cu 300.000 lei
- Contul 607, funcţionează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu mărfurile, se debitează cu 300.000 lei

Formula contabilă

- 607 „Cheltuieli privind mărfurile" = 371 „Mărfuri" 300.000

6.3.4. Contabilitatea decontărilor cu terţii

Contabilitatea decontărilor cu terţii se ţine cu ajutorul conturilor din ***clasa 4 „Terţi"***. Din această categorie, prezentăm în continuare funcţionalitatea principalelor conturi, corespunzătoare principalelor categorii de terţi ai unei entităţi economice, respectiv: furnizorii, clienţii, angajaţii şi statul.

*Contul **401„Furnizori" (cont de pasiv)***

- se creditează cu valoarea de achiziţie a stocurilor/serviciilor/utilităţilor intrate în patrimoniu de la furnizori, în corespondenţă cu conturile specifice din clasa 3 „Stocuri" sau clasa 6 „Cheltuieli". De asemenea, se creditează şi cu contul 4426 „TVA deductibilă", dacă operaţia economică este purtătoare de TVA;
- se debitează cu valoarea plătită furnizorilor, în corespondenţă, cel mai adesea, cu contul 512 „Conturi la bănci" sau 531 „Casa";
- soldul creditor reflectă sumele datorate furnizorilor la un moment dat.

*Contul **404„Furnizori de imobilizări"*** funcţionează similar contului 401 „Furnizori", însă este folosit doar la achiziţia de imobilizări.

*Contul **4111„Clienţi" (cont de activ)***

- se debitează cu valoarea la preţ de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate şi serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă, în corespondenţă

Scanned with OKEN Scanner

cu conturile de venituri din grupa 70 „Cifra de afaceri netă", respectiv cu contul 4427 „TVA colectată";

- se creditează cu sumele încasate de la clienți, în corespondență, cel mai adesea, cu contul 512 „Conturi la bănci" sau 531 „Casa";
- soldul debitor reflectă sumele de primit de la clienți la un moment dat.

Contul 421„Personal-salarii datorate" (cont de pasiv)

- se creditează cu salariile și alte drepturi datorate personalului, în corespondență cu contul 641„Cheltuieli cu salariile personalului";
- se debitează cu reținerile din salarii (avans, contribuții sociale, impozit pe salariu, etc), în corespondență cu conturile specifice din grupele 42, 43, 44, precum și cu salariul net achitat personalului, în corespondență cu contul 512 „Conturi la bănci" sau 531 „Casa";
- soldul creditor reflectă drepturile salariale ale personalului datorate de către entitatea economică la un moment dat.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit suportat de către consumatorii finali dar este plătită bugetului statului de către entitățile economice care adaugă valoare prin prelucrarea sau comercializarea bunurilor, executarea de lucrări sau prestarea de servicii. Astfel, în contabilitatea entităților economice, întâlnim TVA-ul în două momente:

În cursul unei perioade (luna sau trimestrul): achiziții și vânzări cu TVA	***TVA deductibilă*** - reprezintă suma suplimentară (peste costul de achiziție) pe care entitatea o datorează/achită furnizorilor săi dar pe care are dreptul să o primească înapoi de la bugetul statului. Așadar, TVA deductibilă este o creanță față de stat.
	TVA colectată - reprezintă suma suplimentară (peste prețul de vânzare) pe care entitatea trebuie să o încaseze/o încasează de la clienții săi dar pe care are obligația să o vireze bugetului de la stat. Așadar, TVA colectată este o datorie față de stat.
La sfârșitul perioadei (luna sau trimestrul): regularizarea TVA	TVA deductibilă > TVA colectată =>***TVA de recuperat*** (creanță)
	TVA deductibilă < TVA colectată =>***TVA de plată*** (datorie netă)

Contul 4426 „Taxa pe valoare adăugată deductibilă" (cont de activ)

- se debitează cu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă potrivit legii, în corespondență cu contul 401„Furnizori"/404„Furnizori de imobilizări";
- se creditează cu sumele compensate la sfârșitul perioadei din taxa pe valoarea adăugată colectată în corespondență cu contul 4427 „TVA colectată", respectiv cu diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mare) și taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mică) în corespondență cu contul 4424 „TVA de recuperat";
- la sfârșitul perioadei, contul nu prezintă sold.

Contul 4427„ Taxa pe valoare adăugată colectată" (cont de pasiv)

- se creditează cu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, în corespondență cu contul 4111„Clienți"/ 461„Debitori diverși";

Scanned with OKEN Scanner

- se debitează cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă, compensată la sfârşitul perioadei, potrivit legii, în corespondenţă cu contul 4426 „TVA deductibilă", respectiv cu diferenţele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mică) şi taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mare) în corespondenţă cu contul 4423 „TVA de plată"
- la sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold

Contul 4423„ Taxa pe valoare adăugată de plată" (cont de pasiv)

- se creditează cu diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mare) şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mică) în corespondenţă cu contul 4427 „TVA colectată"
- se debitează cu plăţile efectuate către bugetul statului, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi la bănci"
- soldul creditor reprezintă taxa pe valoare adăugată datorată statului la un moment dat

Contul 4424„ Taxa pe valoare adăugată de recuperat" (cont de activ)

- se debitează cu diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mică) şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mare) în corespondenţă cu contul 4426 „TVA deductibilă"
- se creditează cu încasările de la bugetul statului, în corespondenţă cu contul 512 „Conturi la bănci"
- soldul debitor reprezintă taxa pe valoare adăugată de recuperat de la stat la un moment dat

Pentru aprofundarea cunoştinţelor referitoare la modul de funcţionare a conturilor de terţi, prezentăm în continuare, parcurgând etapele analizei contabile, următoarele operaţii economice specifice temei abordate:

1.1 O entitate economică achiziţionează combustibili, la cost de achiziţie de 1.000 lei şi TVA 19%

Natura operaţiei

- achiziţie combustibili

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea stocului de combustibili cu 1.000 lei
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea creanţelor faţă de buget privind TVA deductibilă cu 190 lei
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriilor faţă de furnizori cu 1.190 lei

Conturi corespondente

- 3022 „Combustibili"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 3022, cont de activ, deoarece are loc o creştere a valorii combustibililor, se debitează cu 1.000 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creştere a creanţei faţă de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 190 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriilor faţă de furnizor, se creditează cu 1.190 lei

Formula contabilă

%	= 401 „Furnizori"	**1.190**
3022 „Combustibili"		1.000
4426 „TVA deductibilă"		190

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Datoria față de furnizorul de combustibili este achitată în numerar.

Natura operației

- plata furnizorului

Influența operației

- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei față de furnizor cu 1.190 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 1.190 lei

Conturi corespondente

- 401 „Furnizori"
- 5311 „Casa în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a valorii datoriilor, se debitează cu 1.190 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o scădere a numerarului, se creditează cu 1.190 lei

Formula contabilă

- 401 „Furnizori" = 5311 „Casa în lei" 1.190

2.1 Entitatea economică prestează servicii de transport unui client, la tariful de 3.000 lei, plus TVA 19 %.

Natura operației

- prestare servicii

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 3.570 lei
- creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din prestări servicii cu 3.000 lei
- creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 570 lei

Conturi corespondente

- 4111 „Clienți"
- 704 „Venituri din servicii prestate"
- 4427 „TVA colectată"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 4111, cont de activ, deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți, se debitează cu 3.570 lei
- Contul 704, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din prestări servicii, se creditează cu 3.000 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată, se creditează cu 570 lei

Formula contabilă

• 4111 „Clienți" =	%		**3.570**
	704 „Venituri din prestări servicii"		3.000
	4427 „TVA colectată"		570

Scanned with OKEN Scanner

2.2 Se încasează în contul bancar, contravaloarea serviciului de transport prestat anterior.

Natura operaţiei

- încasare creanţă client

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanţei clienţi cu 3.570 lei
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea disponibilităţilor din contul bancar cu 3.570 lei

Conturi corespondente

- 4111 „Clienţi"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 4111, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii creanţelor, se creditează cu 3.570 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creştere a contului bancar, se debitează cu 3.570 lei

Formula contabilă

- 5121 „Conturi la bănci în lei" = 4111 „Clienţi" 3.570

3.1 În urma operaţiilor economice de cumpărare (operaţia 1.1) si vânzare (operaţia 2.1) se efectuează regularizarea taxei pe valoare adăugată.

Natura operaţiei

- regularizare TVA

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanţei faţă de stat (TVA deductibilă) cu 190 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei faţă de stat (TVA colectată) cu 570 lei
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriei faţă de stat datorită TVA de plată (TVA colectată mai mare decât TVA deductibilă) cu 380 lei

Conturi corespondente

- 4426 „TVA deductibilă"
- 4427 „TVA colectată"
- 4423 „TVA de plată"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii creanţelor, se creditează cu 190 lei
- Contul 4427, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a valorii datoriilor, se debitează cu 570 lei
- Contul 4423, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriei faţă de stat, se creditează cu 380 lei

Formula contabilă

• 4427 „TVA colectată" =	%	**570**
	4426 „TVA deductibilă"	190
	4423 „TVA de plată"	380

Scanned with OKEN Scanner

3.2 Datoria față de stat, privind TVA, este achitată prin virament bancar.

Natura operației

- achitare TVA de plată

Influența operației

- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei față de stat, privind TVA de plată cu 380 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din cont cu 380 lei

Conturi corespondente

- 4423 „TVA de plată"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 4423, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a valorii datoriilor, se debitează cu 380 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul bancar, se creditează cu 380 lei

Formula contabilă

- 4423 „TVA de plată" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 380

Înregistrați în contabilitate regularizarea taxei pe valoare adăugată în condițiile în care entitatea economică prezintă TVA deductibilă în sumă de 800 lei și TVA colectată în sumă de 500 lei.

Rezolvare:
Deoarece TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, rezultă că diferența trebuie recuperată de la stat, astfel avem TVA de recuperat 300 lei (800-500).

Formula contabilă:

%	=	*4426 „TVA deductibilă"*	***800***
4427 „TVA colectată"			*500*
4424 „TVA de recuperat"			*300*

6.4. Funcția trezoreriei. Cheltuieli și venituri asociate

Trezoreria reprezintă un element esențial al gestiunii economice a unei entități și, totodată, principala restricție a gestiunii financiare a unei entități economice. Elementul de bază al trezoreriei îl reprezintă lichiditățile (disponibilitățile bănești), dar alături de acestea, apar activele financiare de trezorerie – investiții financiare pe termen scurt, acreditive, avansuri de trezorerie, etc, precum și pasivele de trezorerie – creditele bancare pe termen scurt.

6.4.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 50 „Investiții pe termen scurt"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

Scanned with OKEN Scanner

*Contul **501 „Acțiuni deținute la entități afiliate" (cont de activ)***

- se debitează cu valoarea de intrare (de regulă, cost de achiziție) a acțiunilor de la entitățile afiliate intrate în portofoliul entității economice, în corespondență cu unul dintre conturile 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt", 512 „Conturi curente la bănci" sau 531 „Casa"
- se creditează cu valoarea de intrare a acțiunilor deținute la entități afiliate ieșite din portofoliul entității economice, în corespondență cu unul dintre conturile 461 „Debitori diverși", 512 „Conturi curente la bănci" sau 531 „Casa"
- soldul debitor reflectă valoarea de intrare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate existente în portofoliul entității economice, la un moment dat.

Conturile 505 *„Obligațiuni emise și răscumpărate", 506 „Obligațiuni", 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"* funcționează similar contului ***501 „Acțiuni deținute la entități afiliate".***

*Contul **509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt" (cont de pasiv)***

- se creditează cu datoriile reprezentate de sumele ce trebuie plătite în contul investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate, în corespondență cu unul dintre conturile 501 „Acțiuni deținute la entități afiliate", 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate", 506 „Obligațiuni" sau 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
- se debitează cu sumele achitate în contul datoriilor privind investițiile pe termen scurt achiziționate, în corespondență cu unul dintre conturile 461 „Debitori diverși", 512 „Conturi curente la bănci" sau 531 „Casa"
- soldul creditor reflectă valoarea datorată pentru investițiile pe termen scurt achiziționate

1.1 O entitate economică achiziționează în scop speculativ 1.000 acțiuni emise de alte entități, la un cost de achiziție de 10 lei/acțiune. Jumătate se achită pe loc, prin virament bancar, iar jumătate se achită ulterior prin aceeași modalitate.

Natura operației

- achiziție acțiuni în scop speculativ

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii acțiunilor cu 10.000 lei (1.000 acțiuni x 10 lei/acțiune)
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 5.000 lei
- creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea sumelor ce trebuie plătite în contul investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate cu 5.000 lei

Conturi corespondente

- 5081 „Alte titluri de plasament"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5081, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii acțiunilor, se debitează cu 10.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 5092, cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a datoriilor, se creditează cu 5.000 lei

Formula contabilă

• 5081 „Alte titluri de plasament" =	%		**10.000**
		5121 „Conturi la bănci în lei"	5.000
		5092 „Vărsăminte de efectuat..."	5.000

Scanned with OKEN Scanner

Natura operației

- plata a jumătate din acțiunile achiziționate

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 5.000 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea sumelor ce trebuie plătite în contul investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate cu 5.000 lei

Conturi corespondente

- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 5092, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriilor, se debitează cu 5.000 lei

Formula contabilă

- 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 5.000

***1.2 Până la sfârșitul exercițiului financiar entitatea economică vinde 500 acțiuni cu un preț de vânzare de 17 lei/acțiune, încasare prin virament bancar** (a se vedea și operația 1.1).*

Vânzarea acțiunilor și obligațiunilor încadrate în categoria investițiilor financiare pe termen scurt face excepție de la regula generală a vânzării, care presupune separarea vânzării propriu-zise (recunoașterea veniturilor) de scoaterea din evidență (recunoașterea cheltuielilor). În cazul investițiilor financiare pe termen scurt vânzarea propriu-zisă nu este separată de scoaterea din evidență; se realizează într-o singură formulă contabilă, cu reflectarea directă la venituri, respectiv la cheltuieli a câștigului ori a pierderii rezultate în urma operației de vânzare, ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție.

Natura operației

- vânzare acțiuni cu încasare prin virament bancar

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii acțiunilor cu 5.000 lei (500 acțiuni x 10 lei/acțiune)
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților bănești din contul curent cu 8.500 lei (500 acțiuni x 17 lei/acțiune)
- creșterea rezultatului al exercițiului determinată de creșterea veniturilor (câștigurilor) din vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt cu 3.500 lei

Conturi corespondente

- 5081 „Alte titluri de plasament"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5081, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii acțiunilor, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești, se debitează cu 8.500 lei
- Contul 7642, funcționează după regulile conturilor de pasiv, deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea investițiilor pe termen scurt, se creditează cu 3.500 lei

Formula contabilă

• 5121 „Conturi la bănci în lei" =		%	**8.500**
	5081 „Alte titluri de plasament"		5.000
	7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate"		3.500

Scanned with OKEN Scanner

***1.3 Entitatea economică vinde și restul acțiunilor cu un preț de vânzare de 9 lei/acțiune, încasare prin virament bancar** (a se vedea și operația 1.1).*

Natura operației

- vânzare acțiuni cu încasare prin virament bancar

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii acțiunilor cu 5.000 lei (500 acțiuni x 10 lei/ acțiune)
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților bănești din contul curent cu 4.500 lei (500 acțiuni x 9 lei/acțiune)
- scăderea rezultatului exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor din vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt cu 500 lei

Conturi corespondente

- 5081 „Alte titluri de plasament"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"
- 6642 „Pierderi din investiții pe termen scurt cedate"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5081, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii acțiunilor, se creditează cu 5.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești, se debitează cu 4.500 lei
- Contul 6642, cont de cheltuieli, deoarece are loc o creștere a cheltuielilor din vânzarea investițiilor pe termen scurt, se debitează cu 500 lei

Formula contabilă

•	%	=	5081 „Alte titluri de plasament"	**5.000**
	5121 „Conturi la bănci în lei"			4.500
	6642 „Pierderi din investiții..."			500

6.4.2. Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie

Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie se ține cu ajutorul conturilor din ***grupa 54 „Acreditive"***. Din această grupă, prezentăm în continuare funcționalitatea principalelor conturi:

*Contul **541 „Acreditive" (cont de activ)***

- se debitează cu sumele depuse în conturile de acreditive deschise la bănci la dispoziția furnizorului, în corespondență cu contul 512 „Conturi curente la bănci" sau prin 581 „Viramente interne";
- se creditează cu sumele plătite din conturile de acreditive deschise la bănci la dispoziția furnizorului, în corespondență cu contul 401 „Furnizori" sau 404 „Furnizori de imobilizări", respectiv cu sumele retrase din aceste conturi în urma închiderii acreditivului, în corespondență cu contul 512 „Conturi curente la bănci" sau prin 581 „Viramente interne";
- soldul debitor reflectă sumele existente în conturile de acreditive deschise la bănci la un moment dat.

*Contul **542 „Avansuri de trezorerie" (cont de activ)***

- se debitează cu sumele acordate angajaților ca avansuri de trezorerie, în corespondență cu contul 531 „Casa";

Scanned with OKEN Scanner

- se creditează cu sumele reprezentate de avansurile de trezorerie justificate, în corespondență cu diverse conturi de stocuri, cheltuieli, datorii, respectiv restituite, în corespondență cu contul 531 „Casa";
- soldul debitor reflectă sumele acordate ca avansuri de trezorerie încă nejustificate și existente la un moment dat.

1.1 O entitate economică deschide la dispoziția unui furnizor un acreditiv în sumă de 12.000 lei, în vederea achiziționării de materii prime.

Natura operației

- deschidere acreditiv

Influența operației

- creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul de acreditiv cu 12.000 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 12.000 lei

Conturi corespondente

- 5411 „Acreditive în lei"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5411, cont de activ, deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul de acreditiv, se debitează cu 12.000 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești, se creditează cu 12.000 lei

Formula contabilă

- 5411 „Acreditive in lei" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 12.000

În mod normal, în practica contabilă nu înregistrăm direct ieșirea de disponibilități bănești din contul curent și intrarea lor în acreditiv, așa cum am procedat mai sus, din motive didactice, pentru a înțelege, la acest nivel, efectul concret al operației economice date asupra elementelor patrimoniale.

În realitate, atunci când banii ies din contul curent, înregistrăm:

581 „Viramente interne" = 5121 „Conturi la bănci în lei" *12.000*

Iar, când banii ajung în acreditiv, înregistrăm:

5411 „Acreditive in lei" = 581 „Viramente interne" *12.000*

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Ulterior, se achiziţionează de la furnizorul respectiv materii prime în valoare de 8.000 lei şi TVA 19%.

Natura operaţiei

- achiziţie materii prime

Influenţa operaţiei

- creşterea valorii activelor determinată de creşterea stocului de materii prime cu 8.000 lei
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea creanţelor faţă de buget privind TVA deductibilă cu 1.520 lei
- creşterea valorii datoriilor determinată de creşterea datoriilor faţă de furnizori cu 9.520 lei

Conturi corespondente

- 301 „Materii prime"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 301, cont de activ, deoarece are loc o creştere a valorii materiilor prime, se debitează cu 8.000 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creştere a creanţei faţă de bugetul statului privind TVA deductibilă, se debitează cu 1.520 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o creştere a datoriilor faţă de furnizor, se creditează cu 9.520 lei

Formula contabilă

%	= 401 „Furnizori"	**9.520**
301 „Materii prime"		8.000
4426 „TVA deductibilă"		1.520

1.3 Se achită datoria faţă de furnizor din acreditivul deschis.

Natura operaţiei

- plata furnizorului din acreditiv

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor, determinată de scăderea disponibilităţilor din contul de acreditiv cu 9.520 lei
- scăderea valorii datoriilor determinată de scăderea datoriei faţă de furnizorul de materii prime cu 9.520 lei

Conturi corespondente

- 5411 „Acreditive in lei"
- 401 „Furnizori"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 5411, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităţilor din contul de acreditiv, se creditează cu 9.520 lei
- Contul 401, cont de pasiv, deoarece are loc o scădere a datoriei faţă de furnizorul de materii prime, se debitează cu 9.520 lei

Formula contabilă

401 „Furnizori"	= 5411 „Acreditive in lei"	9.520

Scanned with OKEN Scanner

1.4 Se revocă acreditivul neutilizat.

Natura operației

- închidere acreditiv

Influența operației

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul de acreditiv cu 2.480 lei
- creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților bănești din contul curent cu 2.480 lei

Conturi corespondente

- 5411 „Acreditive în lei"
- 5121 „Conturi la bănci în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 5411, cont de activ, deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul de acreditiv, se creditează cu 2.480 lei
- Contul 5121, cont de activ, deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești, se debitează cu 2.480 lei

Formula contabilă

- 5121 „Conturi la bănci în lei" = 5411 „Acreditive in lei" 2.480

2.1 O entitate economică acordă unui angajat un avans pentru deplasare în sumă de 300 lei, în numerar.

Natura operației

- acordare avans de trezorerie în numerar

Influența operației

- creșterea valorii activelor (creanță) determinată de creșterea valorii avansurilor de trezorerie cu 300 lei
- scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 300 lei

Conturi corespondente

- 542 „Avansuri de trezorerie"
- 5311 „Casa în lei"

Reguli de funcționare conturi

- Contul 542, cont de activ, deoarece are loc o creștere a valorii avansurilor de trezorerie, se debitează cu 300 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o scădere a numerarului din casierie, se creditează cu 300 lei

Formula contabilă

- 542 „Avansuri de trezorerie" = 5311 „Casa în lei" 300

Scanned with OKEN Scanner

2.2 La întoarcere, angajatul justifică avansul astfel: cheltuieli de cazare 200 lei, TVA 5% iar diferenţa reprezintă numerar restituit la casierie.

Natura operaţiei

- Justificare avans

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii avansurilor de trezorerie cu 210 lei
- scăderea rezultatului curent al exerciţiului determinată de creşterea cheltuielilor cu deplasările cu 200
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea creanţei brute faţă de bugetul statului privind TVA deductibilă cu 10 lei

Conturi corespondente

- 542 „Avansuri de trezorerie"
- 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"
- 4426 „TVA deductibilă"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 542, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii avansurilor de trezorerie, se creditează cu 210 lei
- Contul 625, funcţionează după regulile conturilor de activ, deoarece are loc o creştere a cheltuielilor cu deplasările, se debitează cu 200 lei
- Contul 4426, cont de activ, deoarece are loc o creştere a creanţei faţă de bugetul statului, se debitează cu 10 lei

Formula contabilă

•	%	= 542 „Avansuri de trezorerie"	**210**
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"			200
4426 „TVA deductibilă"			10

Natura operaţiei

- restituire avans de trezorerie în numerar

Influenţa operaţiei

- scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii avansurilor de trezorerie cu 90 lei
- creşterea valorii activelor determinată de creşterea numerarului din casierie cu 90 lei

Conturi corespondente

- 542 „Avansuri de trezorerie"
- 5311 „Casa în lei"

Reguli de funcţionare conturi

- Contul 542, cont de activ, deoarece are loc o scădere a valorii avansurilor de trezorerie, se creditează cu 90 lei
- Contul 5311, cont de activ, deoarece are loc o creştere a numerarului din casierie, se debitează cu 90 lei

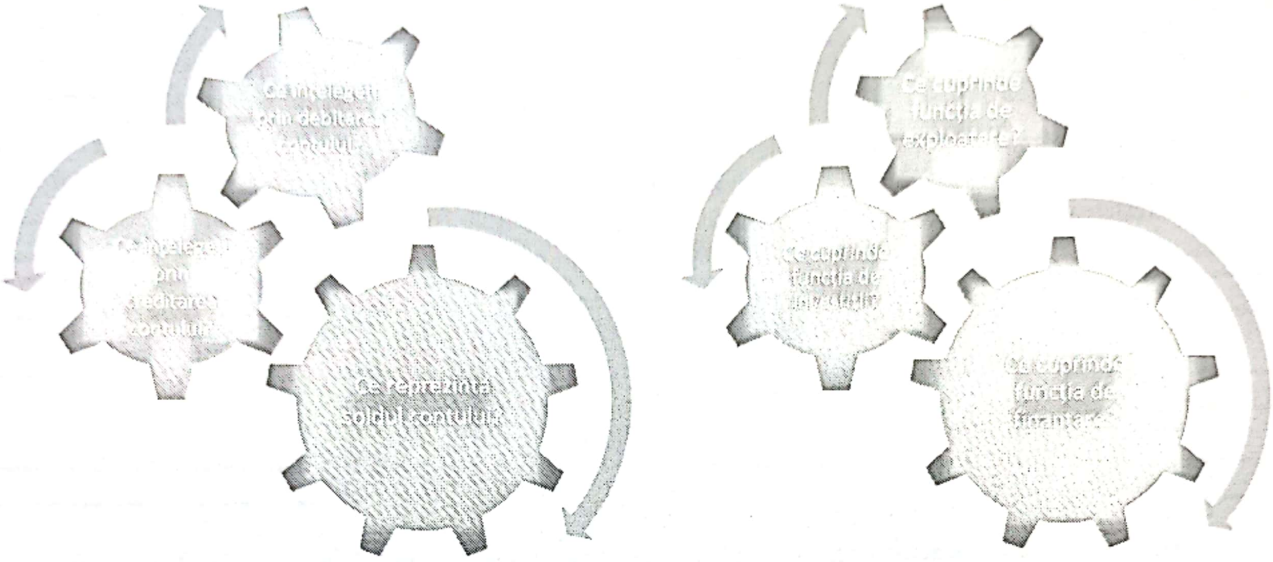
Formula contabilă

• 5311 „Casa în lei"	= 542 „Avansuri de trezorerie"	90

Scanned with OKEN Scanner

D. Verificări ale cunoștințelor

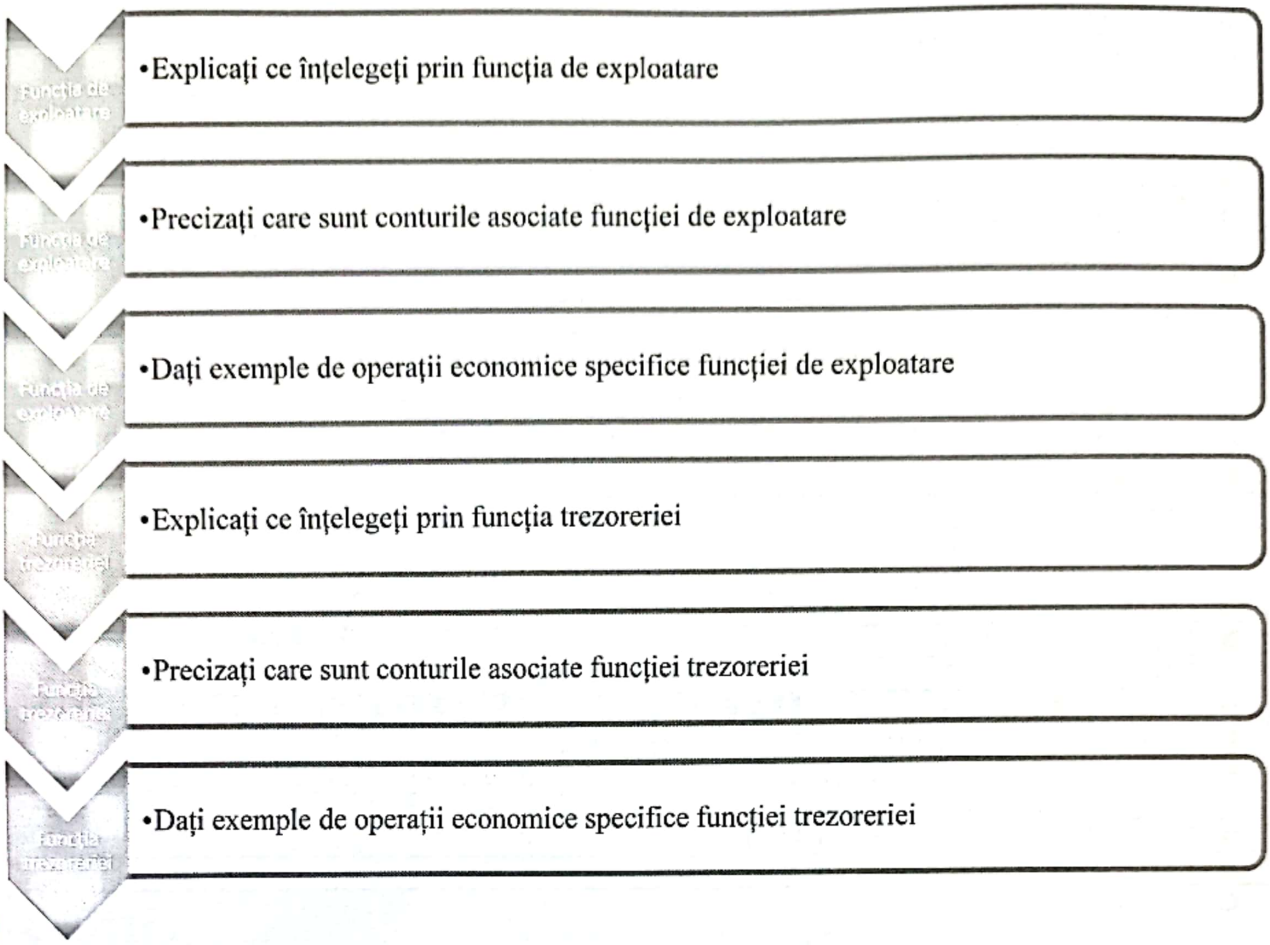
Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

- Funcția de finanțare: •Explicați ce înțelegeți prin funcția de finanțare
- Funcția de finanțare: •Precizați care sunt conturile asociate funcției de finanțare
- Funcția de finanțare: •Dați exemple de operații economice specifice funcției de finanțare
- Funcția de investiții: • Explicați ce înțelegeți prin funcția de investiții
- Funcția de investiții: •Precizați care sunt conturile asociate funcției de investiții
- Funcția de investiții: • Dați exemple de operații economice specifice funcției de investiții

Scanned with OKEN Scanner



Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Care afirmație privind Rezultatul exercițiului este corectă:***
A	Se determină prin diferența dintre Încasări și Plăți
B	Se înregistrează în contul 121 care este un cont de Activ
C	Poate îmbrăca forma Profitului, regăsindu-se în soldul creditor al contului 121
D	Poate îmbrăca forma Pierderii, regăsindu-se în soldul creditor al contului 121
E	Nu poate fi reportat în exercițiul următor
2.	***Înregistrarea corectă în contabilitate a unui credit bancar pe termen lung (încasare, dobândă și rambursare) presupune următoarele formule contabile:***
A	1621 = 5121 (încasare), 5121 = 766 (dobânda) și 5121 = 1621 (rambursare)
B	5121= 1621 (încasare), 1682 = 766 (dobânda) și 1621 = 5121 (rambursare)
C	5121= 5191 (încasare), 666 = 5198 (dobânda) și 5191 = 5121 (rambursare)
D	5121= 1621 (încasare), 666 = 1682 (dobânda) și 1621= 5121 (rambursare)
E	Niciuna din variantele anterioare nu este corectă
3.	***Scoaterea din evidență a unui mijloc de transport parțial amortizat se înregistrează în contabilitate astfel:***
A	2813 = 2133
B	% 2813, 6583 = 2133
C	% 2813, 6811 = 2133
D	2133 = 2813
E	2133 = 7583
4.	***Precizați care este valoarea contabilă netă a unui utilaj, după 28 luni de funcționare, știind că acesta a fost achiziționat cu 86.400 lei, durata normală de utilizare a fost stabilită la 6 ani, iar regimul de amortizare folosit este cel liniar :***
A	33.600 lei
B	86.400 lei
C	14.400 lei

Scanned with OKEN Scanner

D	52.800 lei
E	1.200 lei
5.	***La o entitate economică, avem un stoc inițial de materii prime de 200 kg x 10 lei/kg. Se achiziționează încă 300 kg x 11 lei/kg, iar apoi se dau în consum 450 kg materii prime. Cum înregistrăm în contabilitate acest consum, prin metoda FIFO?***
A	601 = 301 4.500
B	601 = 301 4.950
C	601 = 301 4.725
D	601 = 301 4.800
E	601 = 301 4.750
6.	***Cum se înregistrează descărcarea gestiunii privind produsele finite vândute?***
A	711 = 345
B	7015 = 345
C	607 = 345
D	601 = 345
E	345 = 711
7.	***La o entitate economică, dacă TVA deductibilă (cont 4426) este mai mare decât TVA colectată (cont 4427), înregistrăm regularizarea TVA astfel:***
A	% 4427, 4423 = 4426
B	% 4427, 4424 = 4426
C	4427 = % 4426, 4423
D	4427 = % 4426, 4424
E	Nu înregistrăm nimic, o astfel de situație nu este posibilă
8.	***O entitate economică care deține acțiuni la entitățile afiliate (cont 501) 500 acțiuni x 10 lei/acțiune, va înregistra vânzarea a 300 acțiuni cu 12 lei/acțiuni, cu încasare în numerar, astfel:***
A	5311 = 7642 3.600 și 6642 = 501 3.000
B	5311 = 7642 3.600 și 6642 = 501 3.600
C	5311= % 3.600 501 3.000 7642 600
D	461= % 3.600 501 3.000 7642 600
E	% = 501 3.600 5311 3.000 6642 600

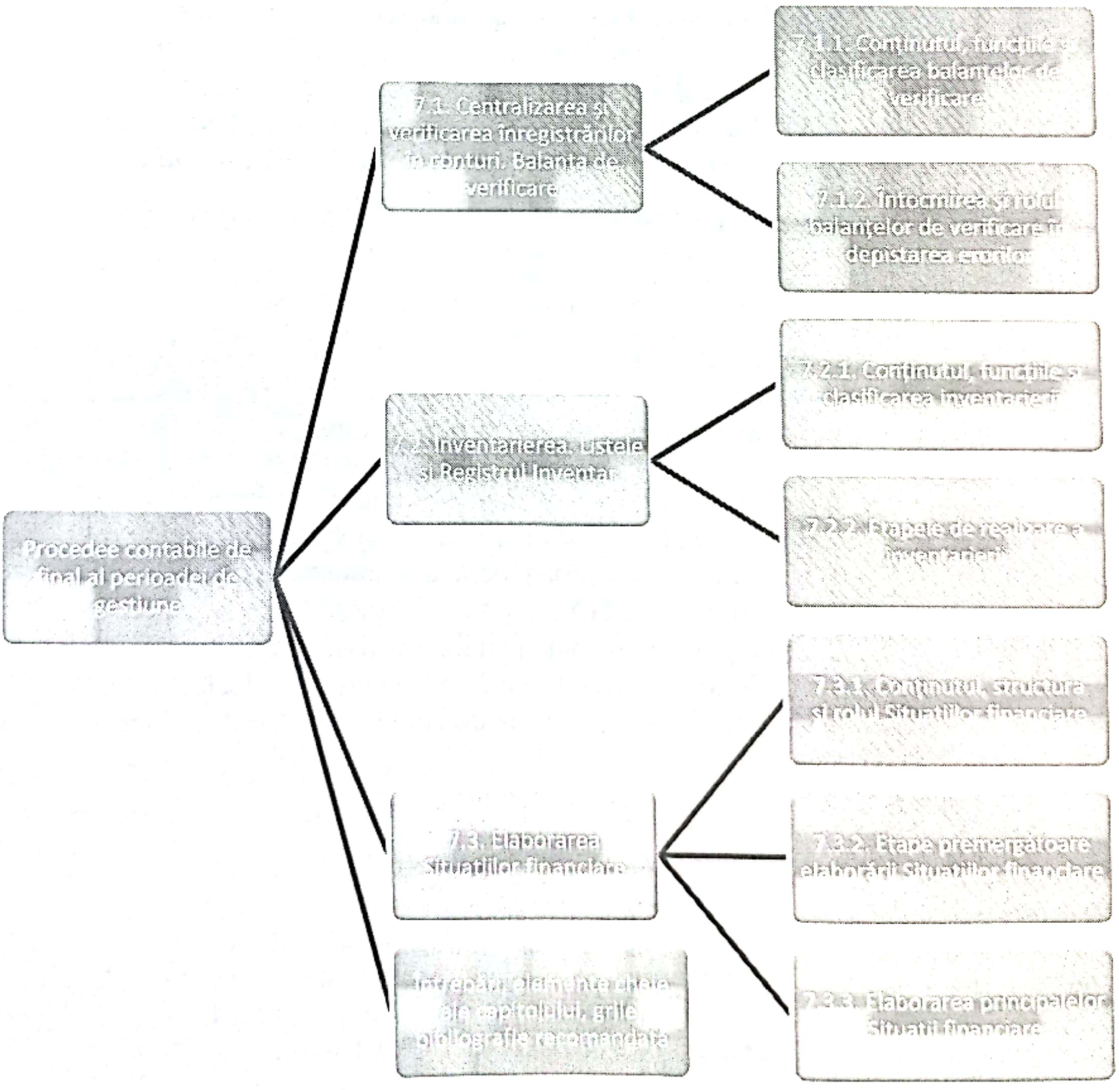
E. Bibliografia capitolului

*** Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7.
Procedee contabile de final al perioadei de gestiune



Scanned with OKEN Scanner

7.1. Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare

A. Obiectivele subcapitolului

*Subcapitolul **Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare** prezintă informațiile necesare înțelegerii conținutului balanței de verificare, ca instrument al unui procedeu specific contabil, denumit centralizarea și verificarea informațiilor (a se vedea Capitolul 3 al lucrării, Metoda contabilității). Balanța de verificare oferă o imagine centralizată, la anumite intervale de timp, a situației financiare și a performanței entității economice. Pe lângă acest rol general, vom vedea în cadrul acestui subcapitol, alte funcții importante pe care le îndeplinește balanța de verificare, tipurile de balanțe precum și modul și pașii de urmat în vederea întocmirii acestora.*

B. Sumar și elemente cheie ale subcapitolului

Balanța de verificare joacă un rol important în comunicarea informațiilor în vederea luării deciziilor de finanțare, investiții și exploatare de către părțile interesate în activitatea unei entități, în principal managerii. Aceasta pentru că oferă o imagine clară și completă a situației financiare (reflectate de elementele patrimoniale ale Situațiilor financiare) și a performanței (reflectate de elementele de rezultate ale Situațiilor financiare) a entității. Din acest motiv, este util să se cunoască funcțiile balanței de verificare, tipologia balanțelor, precum și ce tip de erori pot fi depistate cu ajutorul balanței. Pentru fiecare tip de balanță de verificare se impune cunoașterea egalităților corespondente și avantajele/dezavantajele fiecăruia.

Elemente cheie ale subcapitolului: balanța de verificare, funcțiile balanței de verificare, erori.

C. Conținutul subcapitolului

7.1.1. Conținutul, funcțiile și clasificarea balanțelor de verificare

Operațiile economice care se realizează într-o entitate economică se înregistrează în conturi. În orice moment al activității economice, fiecare cont evidențiază situația elementelor patrimoniale și de rezultate de la începutul perioadei (doar pentru elementele patrimoniale), creșterile, micșorările, totalul mișcărilor cumulate de la începutul anului și existențele finale (doar pentru elementele patrimoniale). Pentru a putea controla și analiza activitatea oricărei entități economice este nevoie de generarea unor tablouri de ansamblu a întregii activități desfășurate, cunoscute sub numele de Situații financiare (în principal fiind vorba de Bilanț și de Contul de profit și pierdere).

Cu ocazia elaborării Situațiilor financiare este obligatoriu să se facă verificarea exactității înregistrărilor efectuate, adică dacă principiul dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate a fost respectat și dacă calculele rulajelor, sumelor totale și soldurilor conturilor sunt corecte.

Balanța de verificare sau balanța conturilor este un procedeu specific al metodei contabilității, care asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, precum și centralizarea datelor contabilității curente (Matiș și colectiv, 2010).

Balanța de verificare asigură legătura între cont și Situațiile financiare. Aceasta se prezintă sub forma unei situații tabelare, care conține date valorice preluate din conturi. Prin balanța de verificare se obține echivalența structurală și globală specifică raportului dual de înregistrare și corespondență a contului. Aceste ecuații exprimă un echilibru permanent între date, de unde și denumirea de „balanță". Balanța de verificare include toate conturile folosite de o entitate, acestea fiind înscrise cu soldul inițial, rulajele perioadei curente, totalul sumelor și soldul final de la sfârșitul lunii, pentru care se încheie balanța.

Articolul 21 al Legii contabilității nr. 82/1991, prevede că „pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor se întocmește balanța de verificare cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar, sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice".

Astfel, balanța conturilor are scopul de a verifica:

a) echivalența generată de dubla înregistrare a operațiilor economice în contabilitate, din punct de vedere al concordanței înregistrărilor în conturile sintetice cu cele din conturile analitice, dar și la nivelul întregii contabilități sintetice;

b) concordanța dintre totalul sumelor înregistrate în conturi și care figurează în Registrul Jurnal și totalul rulajelor debitoare și creditoare care apar în balanță.

Astfel, funcțiile balanței de verificare sunt:

Funcția de verificare a exactității înregistrărilor operațiilor economice în conturi

- Are rolul de a controla și identifica erori de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalități valorice, precum și prin intermediul unor corelații valorice stabilite cu ajutorul ei.
- Depistarea înregistrării greșite a unor operații economice, a transferului eronat al unor sume din Registrul Jurnal în Registrul Cartea Mare și de aici în balanță, a unor calcule greșite în cadrul formulelor contabile complexe, a unor calcule eronate în cadrul rulajelor și a soldurilor conturilor - conferă balanței de verificare caracterul unui instrument de verificare, de control.

Funcția de legătură dintre conturile sintetice și Situațiile financiare

- Balanța de verificare adună informațiile din toate conturile folosite în contabilitatea curentă a entității.
- Asigură legătura dintre conturile sintetice și Bilanț astfel: soldurile finale ale conturilor elementelor patrimoniale, alături de celelalte elemente ale conturilor (solduri inițiale, rulaje și total sume), sunt preluate în balanța de verificare în coloane specifice (4 perechi de coloane), iar de aici sunt transpuse în Bilanțul exercițiului care se încheie, ca și existențe inițiale și finale care se raportează.
- Asigură legătura dintre conturile sintetice și Contul de profit și pierdere astfel: rulajele conturilor de cheltuieli și venituri sunt preluate în balanța de verificare în 2 coloane specifice (rulaje debitoare și rulaje creditoare, respectiv total sume debitoare și creditoare), iar de aici sunt transpuse în Contul de profit și pierdere al exercițiului care se încheie, ca și fluxuri anuale de raportat.

Funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice

- Se referă la întocmirea unei balanțe de verificare a conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice.
- Asigură controlul validității înregistrărilor în conturile analitice și al concordanței care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic și conturile sale analitice.

Funcția de centralizare a existențelor, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale și de rezultate

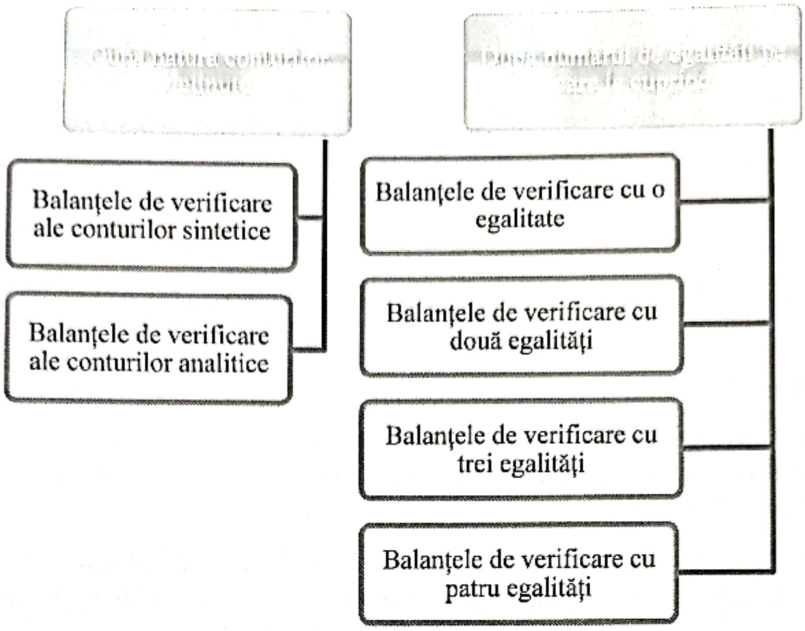
- Centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare are un aport informațional valoros pentru că arată totalul modificărilor intervenite în volumul și structura resurselor și a utilizării acestora, precum și nivelul cheltuielilor și veniturilor generate de consumul resurselor
- Astfel datele de la începutul unei perioade de gestiune se pot compara cu cele de la sfârșitul ei, dar și cu alte perioade de gestiune din trecut.

Funcția de analiză a activității economice

- Balanța de verificare furnizează informațiile necesare conducerii operative a entității pentru analiza economico-financiară pe termen scurt (perioada dintre două seturi de Situații financiare).
- Are anumite limitări comparativ cu analiza care se poate realiza pe baza Situațiilor financiare (Bilanț și Cont de profit și pierdere în principal), cu ajutorul balanțelor de verificare obținându-se un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Balanțele de verificare se pot clasifica după următoarele criterii:



Balanțele de verificare ale conturilor sintetice cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei entități pentru o perioadă de gestiune. Există o singură balanță de verificare a conturilor sintetice pe entitate economică.

Balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc înaintea balanțelor de verificare ale conturilor sintetice, pe baza datelor din conturile analitice. Acestea se întocmesc pentru fiecare cont sintetic, desfășurat în mod analitic. Se mai numesc și balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor sintetice care au fost desfășurate pe conturi analitice.

Balanțele de verificare cu o singură egalitate pot fi prezentate în două variante: ca balanță a sumelor sau ca balanță a soldurilor. Indiferent de variantă, aceasta cuprinde o singură egalitate:

Totalul sumelor debitoare		Totalul sumelor creditoare
$\sum T_{SD}$	=	$\sum T_{SC}$

sau

Totalul soldurilor finale debitoare		Totalul soldurilor finale creditoare
$\sum S_{FD}$	=	$\sum S_{FC}$

Balanța de verificare cu două egalități mai este denumită balanța sumelor și a soldurilor. Se construiește prin combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor și conține patru coloane: două totalul sumelor debitoare și creditoare, două soldurile finale, debitoare și creditoare. Egalitățile ei sunt:

1) Totalul sumelor debitoare		Totalul sumelor creditoare
$\sum T_{SD}$	=	$\sum T_{SC}$

Scanned with OKEN Scanner

2) Totalul soldurilor finale debitoare		Totalul soldurilor finale creditoare
$\sum S_{FD}$	=	$\sum S_{FC}$

Balanța de verificare cu trei egalități a fost concepută pentru a avea un aport informațional comparativ cu balanța cu două serii de egalități. Se distinge prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Aceasta se poate întocmi în două moduri: balanța tabelară și balanța de verificare șah. Egalitățile ei sunt:

1) Totalul soldurilor inițiale debitoare		Totalul soldurilor inițiale creditoare
$\sum S_{ID}$	=	$\sum S_{IC}$
2) Totalul rulajelor debitoare		Totalul rulajelor creditoare
$\sum R_D$	=	$\sum R_C$
3) Totalul soldurilor finale debitoare		Totalul soldurilor finale creditoare
$\sum S_{FD}$	=	$\sum S_{FC}$

Această balanță de verificare ilustrează corelația dintre totalul rulajelor din balanța de verificare care trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidența cronologică (Registrul Jurnal). Balanța de verificare în formă tabelară prezintă următorul dezavantaj: nu reflectă natura operațiilor efectuate, deși redă volumul valoric al activităților desfășurate într-o perioadă de gestiune.

Pentru a înlătura acest dezavantaj, se folosește balanța de verificare sub forma tablei de șah, aceasta fiind creată pe principiul matriceal, obținându-se astfel aceleași trei egalități, care se deosebesc prin obținerea lor la întretăierea rândurilor cu a coloanelor, în care rulajele din perioada curentă sunt înscrise pe conturi corespondente.

Balanța de verificare cu patru egalități este denumită și balanța de rulaje lunare cu sume precedente. Este o combinație între balanța de sume și solduri și balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. Egalitățile ei sunt:

1) Totalul sumelor debitoare din balanța (perioada) precedentă		Totalul sumelor creditoare din balanța (perioada) precedentă
$\sum S_{SDP}$	=	$\sum T_{SCP}$
2) Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente		Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente
$\sum R_D$	=	$\sum R_C$
3) Totalul sumelor debitoare la data întocmirii balanței		Totalul sumelor creditoare la data întocmirii balanței
$\sum T_{SD}$	=	$\sum T_{SC}$

Scanned with OKEN Scanner

4) Totalul soldurilor finale debitoare		Totalul soldurilor finale creditoare
$\sum S_{FD}$	=	$\sum S_{FC}$

Aceasta se poate realiza în două variante datorită conținutului diferit al primelor coloane, astfel:

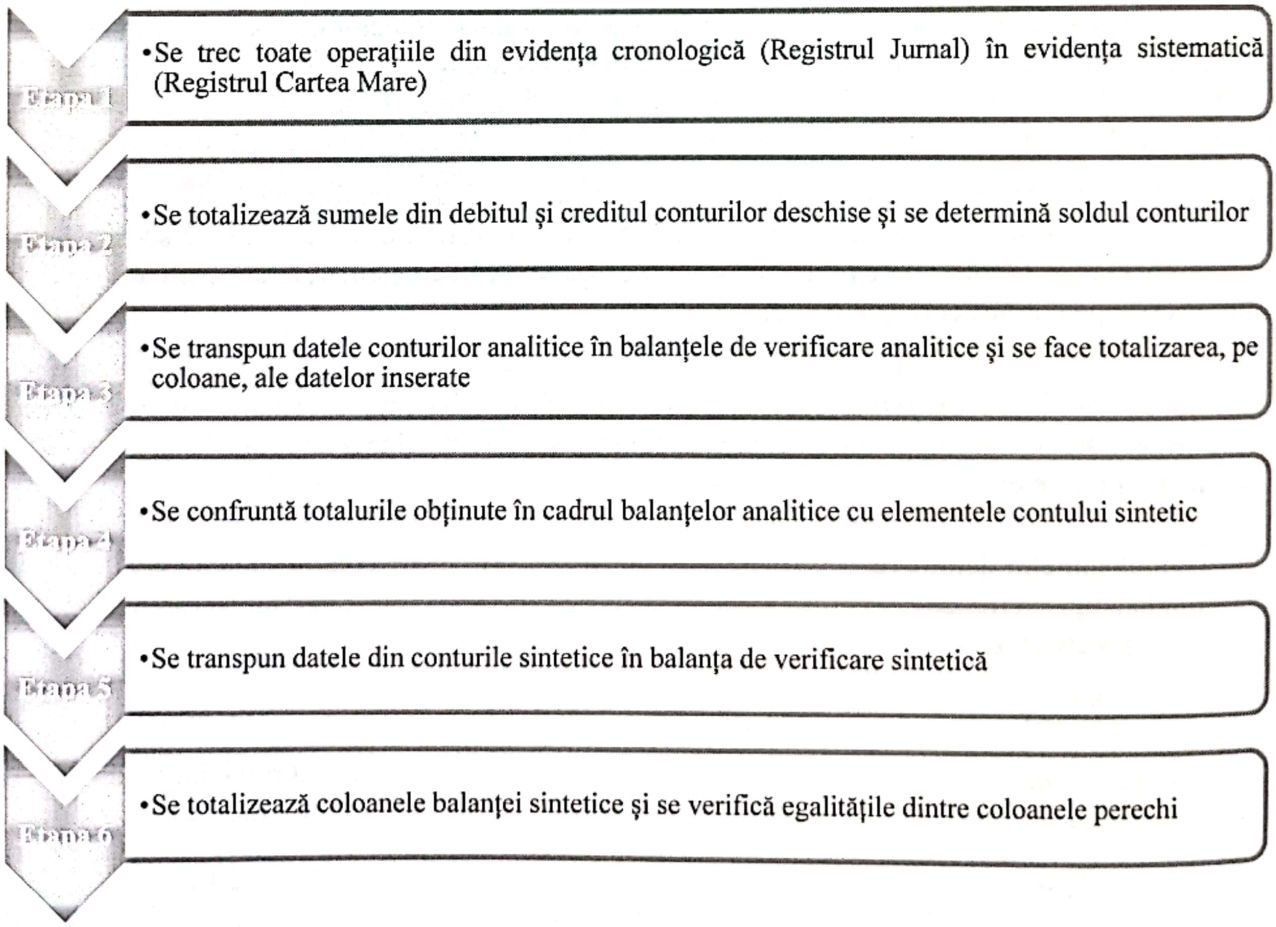
a) În cazul lunii ianuarie, balanța conține soldurile inițiale debitoare și creditoare, egalitatea stabilindu-se pe baza lor.

b) La sfârșitul celorlalte luni ale anului, în primele două coloane, se află informații cu privire la totalul sumelor debitoare și creditoare anterioare.

Un dezavantaj al balanței de verificare cu patru egalități constă în lipsa rulajelor conturilor din lunile precedente, acestea fiind cumulate cu soldurile inițiale de la începutul anului. O rezolvare pentru această problemă ar putea consta în crearea unor balanțe cu cinci sau cu șase egalități.

7.1.2. Întocmirea și rolul balanțelor de verificare în depistarea erorilor

Etapele întocmirii balanței de verificare presupun deschiderea conturilor pe baza bilanțului inițial, înregistrarea operațiilor economice efectuate periodic (de exemplu lunar) în evidența cronologică și sistematică, respectiv construcția balanței conturilor parcurgând cele 6 etape, redate în figura de mai jos:



Scanned with OKEN Scanner

Așa cum am amintit mai sus, una dintre funcțiile balanței este verificarea exactității înregistrărilor operațiilor economice în conturi, funcție care permite identificarea erorilor de înregistrare contabilă.

Există două categorii de erori de înregistrare detectate cu ajutorul balanței de verificare (Matiș și colectiv, 2010):

A. Erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare tabelare ale conturilor sintetice. Din această grupă de erori fac parte:

- Erori de întocmire a balanței de verificare – se produc cu ocazia adunării coloanelor balanței de verificare și se identifică prin repetarea calculelor, sau apar cu ocazia transcrierii sumelor, rulajelor și soldurilor conturilor din Registrul Cartea Mare în formularul de balanță de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare, adică prin confruntarea tuturor elementelor valorice transcrise în balanța de verificare cu cele existente în evidența sistematică.
- Erori de înregistrare a elementelor valorice în conturi – se datorează unor calcule greșite, efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor și soldurilor conturilor. Identificarea și corectarea acestor erori se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.
- Erori de înregistrare în evidența sistematică – se datorează transcrierii greșite a unor sume din Registrul Jurnal în Registrul Cartea Mare. Identificarea lor se realizează prin punctarea între cele două registre.
- Erori de stabilire a sumelor din formulele contabile – se datorează adunării greșite a sumelor în cadrul formulelor contabile complexe în cadrul evidenței cronologice. Aceste erori se identifică prin refacerea calculelor formulelor contabile complexe și prin punctarea acestor înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

B. Erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare șah a conturilor sintetice și a balanțelor de verificare ale conturilor analitice.

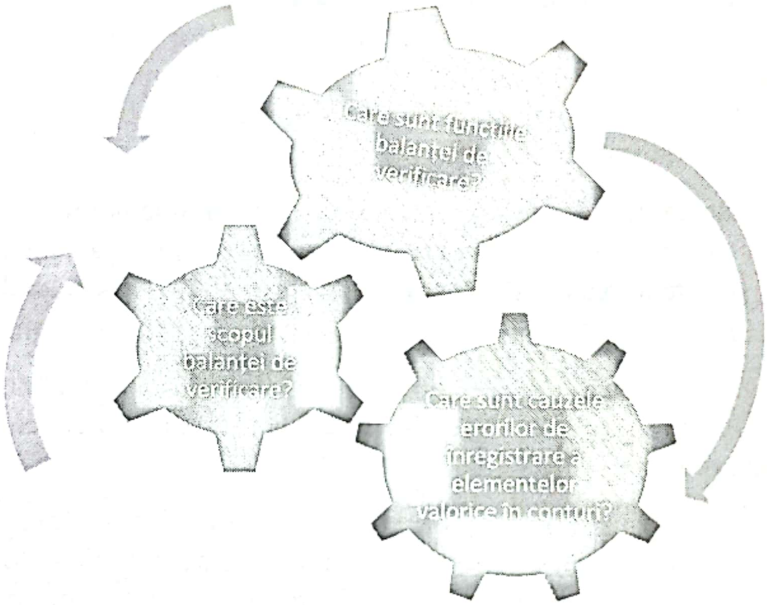
- Omisiunile de înregistrare contabilă – unele operații economice pot rămâne neînregistrate în contabilitatea curentă. Astfel de erori se identifică prin punctarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor. Datorită acestor erori, apar anumite anomalii în conturi, cum ar fi:
  - ✓ solduri debitoare la conturi de pasiv sau solduri creditoare la conturi de activ,
  - ✓ drepturi de creanțe neîncasate sau datorii bănești neachitate în termenele stabilite.
- Erorile de compensație – transcrieri greșite a unor sume din documente în Registrul Jurnal sau din acesta în Registrul Cartea Mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont și o altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeași parte a altui cont. În final, cele două categorii de erori se compensează reciproc. Aceste erori se pot identifica datorită soldurilor nefirești la unele conturi analitice, precum și în urma reclamațiilor primite de la terți.
- Erorile de imputație – transcrierea unor sume exacte ca mărime, din evidența cronologică în evidența sistematică, atât în debit cât și în credit, însă nu în conturile la care trebuiau să fie trecute, ci în alte conturi care nu corespund conținutului economic al operației respective. Aceste erori se identifică ca și în cazul precedent.
- Erorile de înregistrare în evidența cronologică – apar datorită stabilirii greșite a unor conturi corespondente; înregistrarea unor operații economice de două ori; inversarea formulei contabile; întocmirea corectă a formulei contabile dar cu altă sumă. Aceste erori pot fi

Scanned with OKEN Scanner

identificate cu ajutorul balanței de verificare șah, care pe lângă unele egalități valorice, redă și corespondența conturilor.

D. Verificări ale cunoștințelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Funcțiile balanței de verificare

- Enunțați funcțiile balanței de verificare
- Prezentați succint conținutul acestora

Clasificarea balanțelor de verificare

- Care sunt criteriile de clasificare?
- Prezentați succint diferențele dintre balanțele de verificare
- Cum ar arăta balanța de verificare cu cinci egalități?

Identificarea erorilor

- Prezentați erorile identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare și conturile sintetice
- Prezentați erorile identificate cu ajutorul balanțelor șah a conturilor sintetice și analitice

Scanned with OKEN Scanner

Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Funcţia de analiză a activităţii economice presupune că balanţa de verificare:***
A	Furnizează informaţii conducerii pe termen lung
B	Furnizează informaţii conducerii pe termen scurt
C	Permite acelaşi grad de sintetizare a datelor contabile ca şi analiza pe baza bilanţului contabil
D	Permite depistarea unor greşeli din înregistrările contabile
E	Niciunul dintre răspunsuri nu este corect
2.	***Balanţa de verificare cu 3 egalităţi:***
A	Este denumită şi balanţa de rulaje lunare cu sume precedente
B	Se poate întocmi în două moduri: balanţa tabelară şi balanţa de verificare şah
C	Este denumită şi balanţa sumelor şi a soldurilor
D	Conţine totalul sumelor debitoare şi creditoare
E	Nu conţine solduri iniţiale
3.	***Balanţa de verificare cu 4 egalităţi:***
A	Stabileşte corelaţia dintre totalul rulajelor din balanţa de verificare care trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidenţa cronologică
B	Dezavantajul său este că nu reflectă natura operaţiilor efectuate, deşi redă volumul valoric al activităţilor desfăşurate într-o perioadă de gestiune
C	Este o combinaţie între balanţa de sume şi solduri şi balanţa de rulaje lunare cu solduri iniţiale
D	Prezintă şi rulajele lunilor precedente
E	Toate răspunsurile sunt corecte
4.	***Cu ce ocazie se pot produce erorile de înregistrare a elementelor valorice în conturi?***
A	Din cauza unor calcule greşite efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor şi soldurilor conturilor
B	Datorită stabilirii greşite a unor conturi corespondente
C	Datorită transcrierii greşite a unor sume din documente în Registrul Jurnal sau din acesta în Registrul Cartea Mare
D	Sunt corecte răspunsurile A şi B
E	Nici unul dintre răspunsuri nu este corect
5.	***Când se pot produce omisiunile de înregistrare contabilă?***
A	Când se transcriu calcule greşite
B	Când se transcriu sume în alte conturi decât cele corespunzătoare conţinutului economic
C	Când unele operaţii economice au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă
D	Atunci când unele operaţii economice au rămas neînregistrate în Bilanţ
E	Toate răspunsurile sunt corecte

Exemplu cifric de construcţie a balanţei de verificare

Mai jos, este prezentat un exemplu de balanţă de verificare sintetică cu patru serii de egalităţi, pregătită pentru un exerciţiu financiar (an) 01.01.N-31.12.N. Prezentarea concordă cu practica contabilă şi este o balanţă de verificare care conţine ca şi primă coloană, Total sume precedente, adică totalul sumelor cumulate lunar, până la începutul lunii decembrie a exerciţiului în cauză. Astfel, cele patru egalităţi ale acestei balanţe sunt: Total sume precedente, Rulaj curent, Total sume, Sold final.

Observaţie: se poate imagina o a doua iteraţie pentru acelaşi exemplu, reprezentând o balanţă care ar conţine ca şi primă coloană Sold iniţial, reconstituit. Dacă am păstra cele 4 egalităţi de mai sus şi am adăuga soldul iniţial, am obţine o balanţă anuală cu 5 egalităţi, care să cuprindă şi rulajele precedente şi rulajul curent. Astfel, cele cinci egalităţi ale acestei balanţe ar fi: Sold iniţial, Rulaje precedente lunii decembrie, Rulaj curent (al lunii decembrie), Total sume (pentru întregul an), Sold final. A cincea coloană, rulajele precedente lunii decembrie (din cursul anului) s-ar putea calcula astfel: Total sume-Sold iniţial-Rulaj curent.

Acest exemplu cifric de balanţă de verificare va fi utilizat în cadrul exemplelor de la subcapitolul 7.3 *Elaborarea situaţiilor financiare.*

Scanned with OKEN Scanner

BALANȚĂ DE VERIFICARE anuală, cu rulaje cumulate (01.01.N-31.12.N)

Simbol cont	Descriere Cont	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume curente		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
				CLASA 1					
106	*Rezerve*	*0,00*	*35.455,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*35.455,00*	*0,00*	*35.455,00*
1068	Alte rezerve	0,00	35.455,00	0,00	0,00	0,00	35.455,00	0,00	35.455,00
117	Rezultatul reportat	0,00	21.674.210,98	0,00	0,00	0,00	21.674.210,98	0,00	21.674.210,98
121	Profit si pierdere	167.383.872,14	122.814.038,57	15.393.689,86	60.214.535,07	182.777.562,00	183.028.573,64	0,00	251.011,64
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate	-595.026,07	4.121.382,62	-174.450,28	0,00	-769.476,35	4.121.382,62	0,00	4.890.858,97
TOTAL CLASA 1		166.788.846,07	148.645.087,17	15.219.239,58	60.214.535,07	182.008.085,65	208.859.622,24	0,00	26.851.536,59
				CLASA 2					
205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	306.217,74	0,00	0,00	0,00	306.217,74	0,00	306.217,74	0,00
208	Alte imobilizări necorporale	89.925,98	0,00	0,00	0,00	89.925,98	0,00	89.925,98	0,00
212	Construcții	4.403.251,88	0,00	0,00	0,00	4.403.251,88	0,00	4.403.251,88	0,00
213	*Instalații tehnice, mijloace de transport*	*23.897.645,26*	*46.099,94*	*23.526,13*	*211.705,08*	*23.921.171,39*	*257.805,02*	*23.663.366,37*	*0,00*
2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	15.967.299,58	0,00	23.526,13	211.705,08	15.990.825,71	211.705,08	15.779.120,63	0,00
2132	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare	93.110,71	0,00	0,00	0,00	93.110,71	0,00	93.110,71	0,00
2133	Mijloace de transport	7.837.234,97	46.099,94	0,00	0,00	7.837.234,97	46.099,94	7.791.135,03	0,00
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	1.134.768,55	2.157,50	22.983,20	21.250,00	1.157.751,75	23.407,50	1.134.344,25	0,00
267	Creanțe imobilizate	25.450.286,62	93.297,72	2.529.209,05	420,58	27.979.495,67	93.718,30	27.885.777,37	0,00
280	Amortizări privind imobilizările	0,00	396.143,76	0,00	0,00	0,00	396.143,76	0,00	396.143,76
2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	0,00	306.217,78	0,00	0,00	0,00	306.217,78	0,00	306.217,78
2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale	0,00	89.925,98	0,00	0,00	0,00	89.925,98	0,00	89.925,98
281	*Amortizări privind imobilizările corporale*	*47.238,61*	*24.568.860,76*	*176.625,81*	*168.898,42*	*223.864,42*	*24.737.759,18*	*0,00*	*24.513.894,76*
2812	Amortizarea construcțiilor	0,00	3.275.323,78	0,00	43.705,12	0,00	3.319.028,90	0,00	3.319.028,90
2813	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	46.099,94	20.320.481,99	155.375,81	115.306,12	201.475,75	20.435.788,11	0,00	20.234.312,36
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	1.138,67	973.054,99	21.250,00	9.887,18	22.388,67	982.942,17	0,00	960.553,50

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Descriere Cont	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume curente		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
TOTAL CLASA 2		55.329.334,64	25.106.559,68	2.752.344,19	402.274,08	58.081.678,83	25.508.833,76	57.482.883,59	24.910.038,52
				CLASA 3					
301	Materii prime	797.935,79	655.623,66	0,00	965,55	797.935,79	656.589,21	141.346,58	0,00
302	*Materiale consumabile*	*58.727.595,31*	*49.490.935,31*	*898.790,25*	*852.309,78*	*59.626.385,56*	*50.343.245,09*	*9.283.140,47*	*0,00*
3022	Combustibili	4.348.815,73	4.210.929,37	393.648,28	329.474,81	4.742.464,01	4.540.404,18	202.059,83	0,00
3024	Piese de schimb	2.035.624,88	944.876,75	93.470,80	192.391,07	2.129.095,68	1.137.267,82	991.827,86	0,00
3028	Alte materiale consumabile	52.343.154,70	44.335.129,19	411.671,17	330.443,90	52.754.825,87	44.665.573,09	8.089.252,78	0,00
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	643.396,09	216.425,63	20.765,71	13.352,52	664.161,80	229.778,15	434.383,65	0,00
332	Lucrări şi servicii în curs de execuţie	34.526.558,37	0,00	46.257.537,88	0,00	80.784.096,25	0,00	80.784.096,25	0,00
346	Produse reziduale	0,00	0,00	689,20	0,00	689,20	0,00	689,20	0,00
351	Materii si materiale aflate la terţi	446.109,24	400.319,16	0,00	0,00	446.109,24	400.319,16	45.790,08	0,00
TOTAL CLASA 3		95.141.594,80	50.763.303,76	47.177.783,04	866.627,85	142.319.377,84	51.629.931,61	90.689.446,23	0,00
				CLASA 4					
401	Furnizori	191.436.122,17	246.547.880,69	41.710.745,48	16.447.746,74	233.146.867,65	262.995.627,43	0,00	29.848.759,78
404	Furnizori de imobilizări	1.438.975,66	1.700.067,30	211.310,02	50.282,19	1.650.285,68	1.750.349,49	0,00	100.063,81
408	Furnizori – facturi nesosite	49.260.526,26	56.311.556,04	802.254,12	1.962.296,08	50.062.780,38	58.273.852,12	0,00	8.211.071,74
409	*Furnizori – debitori*	*4.990.171,27*	*4.843.459,89*	*440.795,78*	*484.840,51*	*5.430.967,05*	*5.328.300,40*	*102.666,65*	*0,00*
4091	Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	4.970.834,34	4.824.123,29	440.795,78	484.840,18	5.411.630,12	5.308.963,47	102.666,65	0,00
4092	Furnizori debitori prestări servicii	19.336,93	19.336,60	0,00	0,33	19.336,93	19.336,93	0,00	0,00
4111	Clienţi	239.343.272,71	163.520.743,19	123.339.855,36	174.350.667,91	362.683.128,07	337.871.411,10	24.811.716,97	0,00
418	Clienţi – facturi de întocmit	2.897.557,41	0,00	-2.855.237,39	0,00	42.320,02	0,00	42.320,02	0,00
419	Clienţi – creditori	0,00	30.712.060,04	0,00	963.163,11	0,00	31.675.223,15	0,00	31.675.223,15
421	Personal – salarii datorate	8.266.887,00	8.589.236,00	1.323.430,00	1.325.854,00	9.590.317,00	9.915.090,00	0,00	324.773,00
423	Personal – ajutoare materiale datorate	246.701,00	257.379,00	33.746,00	33.922,00	280.447,00	291.301,00	0,00	10.854,00
425	Avansuri acordate personalului	2.301.961,00	2.301.961,00	643.177,00	642.324,00	2.945.138,00	2.944.285,00	853,00	0,00
427	Reţineri din salarii datorate terţilor	23.630,00	26.871,00	2.762,00	2.700,00	26.392,00	29.571,00	0,00	3.179,00
428	Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	837,00	837,00	0,00	0,00	837,00	837,00	0,00	0,00
431	Contribuţii la asigurări sociale	3.921.932,00	4.080.597,00	305.504,00	482.818,00	4.227.436,00	4.563.415,00	0,00	335.979,00
437	Contribuţia la ajutor de şomaj	104.018,00	113.179,00	9.161,00	15.823,00	113.179,00	129.002,00	0,00	15.823,00
441	Impozitul pe profit/venit	396.125,00	396.083,17	0,00	330.811,00	396.125,00	726.894,17	0,00	330.769,17
442	*Taxa pe valoare adăugată*	*97.819.832,38*	*98.458.451,62*	*30.783.785,61*	*49.737.630,41*	*128.603.617,99*	*148.196.082,03*	*0,00*	*19.592.464,04*

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Descriere Cont	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume curente		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
4423	TVA de plata	7.733.738,54	10.182.002,46	2.448.264,00	21.066.581,35	10.182.002,54	31.248.583,81	0,00	21.066.581,27
4424	TVA de recuperat	4.604.850,54	4.604.850,54	0,00	0,00	4.604.850,54	4.604.850,54	0,00	0,00
4426	TVA deductibila	36.705.508,63	36.705.508,63	3.530.394,95	3.530.394,95	40.235.903,58	40.235.903,58	0,00	0,00
4427	TVA colectata	43.137.686,73	43.137.686,73	24.596.976,30	24.596.976,30	67.734.663,03	67.734.663,03	0,00	0,00
4428	TVA neexigibilă	5.638.047,94	3.828.403,26	208.150,36	543.677,81	5.846.198,30	4.372.081,07	1.474.117,23	0,00
444	Impozitul pe venituri de natura	1.246.486,00	1.353.934,00	107.448,00	188.703,00	1.353.934,00	1.542.637,00	0,00	188.703,00
447	Fonduri speciale – taxe şi vărs	26.521,00	29.121,65	2.601,00	2.578,00	29.122,00	31.699,65	0,00	2.577,65
451	*Decontări între entităţile afiliate*	*50.596.716,43*	*71.440.975,99*	*1.118,55*	*2.388.379,15*	*50.597.834,98*	*73.829.355,14*	*0,00*	*23.231.520,16*
4511	Decontări între entităţile afiliate	50.596.716,43	71.440.975,99	1.118,55	2.388.379,15	50.597.834,98	73.829.355,14	0,00	23.231.520,16
458	*Decontări din operaţii în participaţie*	*-6.899.924,56*	*-4.511.608,49*	*-3.618.963,58*	*-3.556.069,61*	*-10.518.888,14*	*-8.067.678,10*	*0,00*	*2.451.210,04*
4581	Decontări din operaţii în participaţie	-6.899.924,56	-4.511.608,49	-3.618.963,58	-3.556.069,61	-10.518.888,14	-8.067.678,10	0,00	2.451.210,04
461	Debitori diverşi	1.520.082,86	813.844,03	15.145,69	0,00	1.535.228,55	813.844,03	721.384,52	0,00
471	Cheltuieli înregistrate în avans	16.325.637,44	2.949.946,90	2.871.675,78	350.342,71	19.197.313,22	3.300.289,61	15.897.023,61	0,00
472	Venituri înregistrate în avans	0,00	49.340.136,78	0,00	77.623.667,50	0,00	126.963.804,28	0,00	126.963.804,28
473	Decontări din operaţii în curs de clarificare	49.835.441,16	48.313.046,40	2.361.394,94	2.751.297,65	52.196.836,10	51.064.344,05	1.132.492,05	0,00
TOTAL CLASA 4		715.099.509,19	787.589.759,20	198.491.712,36	326.579.778,35	913.591.218,55	1.114.169.536,55	42.708.456,82	243.286.774,82
				CLASA 5					
512	*Conturi curente la bănci*	*2.345.474.536,71*	*2.318.887.839,50*	*600.812.503,86*	*492.437.312,50*	*2.946.287.040,57*	*2.811.325.152,00*	*134.961.888,57*	*0,00*
5121	Conturi la bănci in lei	2.042.327.888,98	2.015.785.825,79	585.556.396,44	477.184.205,21	2.627.884.285,42	2.492.970.031,00	134.914.254,42	0,00
5124	Conturi la bănci in valuta	298.281.404,29	298.236.770,27	949.028,06	946.027,93	299.230.432,35	299.182.798,20	47.634,15	0,00
5125	Sume in curs de decontare	4.865.243,44	4.865.243,44	14.307.079,36	14.307.079,36	19.172.322,80	19.172.322,80	0,00	0,00
519	Credite bancare pe termen sc	145.559.261,54	192.414.399,68	35.767.583,30	19.730.000,00	181.326.844,84	212.144.399,68	0,00	30.817.554,84
531	*Casa*	*556.248,68*	*542.385,94*	*63.500,00*	*54.133,18*	*619.748,68*	*596.519,12*	*23.229,56*	*0,00*
5311	Casa in lei	553.076,08	539.213,34	63.500,00	54.133,18	616.576,08	593.346,52	23.229,56	0,00
5314	Casa in valuta	3.172,60	3.172,60	0,00	0,00	3.172,60	3.172,60	0,00	0,00
5328	Alte valori	248.794,15	248.794,15	23.749,00	23.749,00	272.543,15	272.543,15	0,00	0,00
542	Avansuri de trezorerie	92.101,74	92.098,44	8.148,90	8.152,20	100.250,64	100.250,64	0,00	0,00
581	Viramente interne	1.893.965.939,44	1.893.965.939,44	404.408.698,10	404.408.698,10	2.298.374.637,54	2.298.374.637,54	0,00	0,00
TOTAL CLASA 5		4.385.896.882,26	4.406.151.457,15	1.041.084.183,16	916.662.044,98	5.426.981.065,42	5.322.813.502,13	134.985.118,13	30.817.554,84
				CLASA 6					
601	Cheltuieli cu materiile prime	330.567,66	330.567,66	965,55	965,55	331.533,21	331.533,21	0,00	0,00
6022	Cheltuieli privind combustibilul	4.247.673,14	4.247.673,14	-53.815,44	-53.815,44	4.193.857,70	4.193.857,70	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Descriere Cont	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume curente		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
6024	Cheltuieli privind piesele de schimb	944.978,89	944.978,89	192.391,07	192.391,07	1.137.369,96	1.137.369,96	0,00	0,00
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	43.262.653,68	43.262.653,68	147.894,09	147.894,09	43.410.547,77	43.410.547,77	0,00	0,00
603	Cheltuieli materialele de natura ob. de inventar	216.425,63	216.425,63	14.397,69	14.397,69	230.823,32	230.823,32	0,00	0,00
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	22.338,84	22.338,84	1.841,95	1.841,95	24.180,79	24.180,79	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia si apa	377.567,61	377.567,61	40.194,59	40.194,59	417.762,20	417.762,20	0,00	0,00
609	Reduceri comerciale primite	258.853,63	258.853,63	10.293,07	10.293,07	269.146,70	269.146,70	0,00	0,00
611	Cheltuieli cu întreţinerea si reparaţiile	234.465,84	234.465,84	8.375,78	8.375,78	242.841,62	242.841,62	0,00	0,00
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune si chiriile	3.328.580,23	3.328.580,23	401.868,98	401.868,98	3.730.449,21	3.730.449,21	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	2.669.355,46	2.669.355,46	2.800.720,81	2.800.720,81	5.470.076,27	5.470.076,27	0,00	0,00
614	Cheltuieli cu studiile si cercetările	2.427,33	2.427,33	1.992,47	1.992,47	4.419,80	4.419,80	0,00	0,00
622	Cheltuieli privind comisioanele si onorariile	1.616.161,47	1.616.161,47	57.309,60	57.309,60	1.673.471,07	1.673.471,07	0,00	0,00
623	Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate	310.950,41	310.950,41	55.643,71	55.643,71	366.594,12	366.594,12	0,00	0,00
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal	853.073,92	853.073,92	62.131,31	62.131,31	915.205,23	915.205,23	0,00	0,00
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări si transferuri	55.300,83	55.300,83	60.823,85	60.823,85	116.124,68	116.124,68	0,00	0,00
626	Cheltuieli poştale si taxe de telecomunicaţii	161.550,73	161.550,73	15.612,73	15.612,73	177.163,46	177.163,46	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare	155.694,20	155.694,20	215.010,16	215.010,16	370.704,36	370.704,36	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	81.216.165,03	81.216.165,03	7.401.899,51	7.401.899,51	88.618.064,54	88.618.064,54	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate	190.511,89	190.511,89	96.018,55	96.018,55	286.530,44	286.530,44	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu salariile personalului	8.265.720,00	8.265.720,00	1.325.854,00	1.325.854,00	9.591.574,00	9.591.574,00	0,00	0,00
642	Cheltuieli cu tichetele de masa	248.794,15	248.794,15	23.749,00	23.749,00	272.543,15	272.543,15	0,00	0,00
645	Cheltuieli privind asigurările si protecţia sociala	2.319.023,00	2.319.023,00	313.307,00	313.307,00	2.632.330,00	2.632.330,00	0,00	0,00
654	Pierderi din creanţe si debitori diverşi	0,00	0,00	122.265,76	122.265,76	122.265,76	122.265,76	0,00	0,00
658	*Alte cheltuieli de exploatare*	*9.995.473,22*	*9.995.473,22*	*1.049.961,50*	*1.049.961,50*	*11.045.434,72*	*11.045.434,72*	*0,00*	*0,00*
6581	Despăgubiri, amenzi si penalităţi	71.808,29	71.808,29	296,47	296,47	72.104,76	72.104,76	0,00	0,00
6582	Donaţii si subvenţii acordate	37.085,00	37.085,00	22.369,00	22.369,00	59.454,00	59.454,00	0,00	0,00
6583	Cheltuieli privind activele ceda si alte op. de capital	1.207,44	1.207,44	56.329,27	56.329,27	57.536,71	57.536,71	0,00	0,00
6588	Alte cheltuieli de exploatare	9.885.372,49	9.885.372,49	970.966,76	970.966,76	10.856.339,25	10.856.339,25	0,00	0,00
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	2.174.821,94	2.174.821,94	402.510,35	402.510,35	2.577.332,29	2.577.332,29	0,00	0,00
666	Cheltuieli privind dobânzile	1.741.773,76	1.741.773,76	135.055,87	135.055,87	1.876.829,63	1.876.829,63	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere	2.363.631,87	2.363.631,87	168.898,42	168.898,42	2.532.530,29	2.532.530,29	0,00	0,00
691	Cheltuieli cu impozitul pe profi	0,00	0,00	330.811,00	330.811,00	330.811,00	330.811,00	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Descriere Cont	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume curente		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
TOTAL CLASA 6		167.564.534,36	167.564.534,36	15.403.982,93	15.403.982,93	182.968.517,29	182.968.517,29	0,00	0,00
CLASA 7									
703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	4.140,00	4.140,00	0,00	0,00	4.140,00	4.140,00	0,00	0,00
704	Venituri din servicii prestate	158.795.899,57	158.795.899,57	18.168.512,54	18.168.512,54	176.964.412,11	176.964.412,11	0,00	0,00
706	Venituri din redevențe, locații de gestiune si chirii	10.096,60	10.096,60	8.964,20	8.964,20	19.060,80	19.060,80	0,00	0,00
708	Venituri din activități diverse	304.886,72	304.886,72	1.392.131,47	1.392.131,47	1.697.018,19	1.697.018,19	0,00	0,00
711	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	84.758,39	84.758,39	690,20	690,20	85.448,59	85.448,59	0,00	0,00
712	Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de execuție	-38.768.215,23	-38.768.215,23	43.438.180,88	43.438.180,88	4.669.965,65	4.669.965,65	0,00	0,00
758	*Alte venituri din exploatare*	*-47.864,98*	*-47.864,98*	*-2.824.460,56*	*-2.824.460,56*	*-2.872.325,54*	*-2.872.325,54*	*0,00*	*0,00*
7581	Venituri din despăgubiri, amenzi si penalități	-2.959,64	-2.959,64	-2.904.329,61	-2.904.329,61	-2.907.289,25	-2.907.289,25	0,00	0,00
7583	Venituri din vânzarea activelor	2.177,42	2.177,42	0,00	0,00	2.177,42	2.177,42	0,00	0,00
7588	Alte venituri din exploatare	-47.082,76	-47.082,76	79.869,05	79.869,05	32.786,29	32.786,29	0,00	0,00
765	Venituri din diferențe de curs valutar	2.082.034,40	2.082.034,40	19.638,57	19.638,57	2.101.672,97	2.101.672,97	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	11.257,90	11.257,90	584,70	584,70	11.842,60	11.842,60	0,00	0,00
767	Venituri din sconturi obținute	0,16	0,16	0,00	0,00	0,16	0,16	0,00	0,00
TOTAL CLASA 7		122.476.993,53	122.476.993,53	60.204.242,00	60.204.242,00	182.681.235,53	182.681.235,53	0,00	0,00
TOTAL GENERAL		5.708.297.694,85	5.708.297.694,85	1.380.333.487,26	1.380.333.487,26	7.088.631.179,11	7.088.631.179,11	325.865.904,77	325.865.904,77

Observații: (1) conturile sintetice de gradul 1 care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul 2 au fost marcate cu caractere italice pentru a se indica faptul că acestea au caracter informativ, iar sumele aferente nu se adună pentru a determina totalurile balanței (se adună doar sumele aferente conturilor sintetice de gradul 2, dacă acestea există); (2) ca excepție, contul 431 „Asigurări sociale" nu s-a mai dezvoltat pe conturi sintetice de gradul 2, ca urmare a modificărilor intervenite în planul de conturi până la data publicării acestui exemplu, care se dorește orientativ.

Scanned with OKEN Scanner

7.2. Inventarierea patrimoniului. Listele și Registrul Inventar

A. Obiectivele subcapitolului

Prezentul subcapitol evidențiază aspectele generale și specifice inventarierii patrimoniului, al cărei scop principal îl reprezintă stabilirea situației reale a tuturor elementelor patrimoniale ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute de aceasta, în vederea elaborării Situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității. Parcurgând aspectele prezentate în cadrul acestui capitol, veți putea să înțelegeți esența inventarierii pentru organizarea contabilității, să asimilați funcțiile, tipologia și etapele de aplicare ale inventarierii, precum și să cunoașteți modul de înregistrare în contabilitate a diferențelor stabilite la inventar.

B. Sumar și elemente cheie ale subcapitolului

Ca procedeu al metodei contabilității, inventarierea patrimoniului reflectă existența și starea elementelor de activ, (capitaluri proprii) și datorii aflate în patrimoniul entităților economice la o anumită dată, cantitativ-valoric sau numai valoric. Pe lângă acțiunile propriu-zise (identificare, numărare, măsurare, confirmare), inventarierea patrimoniului presupune și un set de activități procedurale obligatorii ce vor forma, la sfârșitul procesului, dosarul de inventariere. În întocmirea acestuia, în practica și teoria contabilității este important să se cunoască diferitele clasificări, funcții și etape de aplicare ale inventarierii. Aceste aspecte vor fi abordate, într-o manieră generală, în cadrul prezentului capitol.

Elemente cheie ale subcapitolului: inventariere, elemente patrimoniale, etape de aplicare, clasificare, funcții.

C. Conținutul subcapitolului

Legea contabilității nr. 82/1991 republicată și actualizată în 2018 privind organizarea inventarierii entităților economice, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, Legea nr. 156/2019 din 25 iulie 2019 privind Codul fiscal reprezintă principalele acte normative referitoare la inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

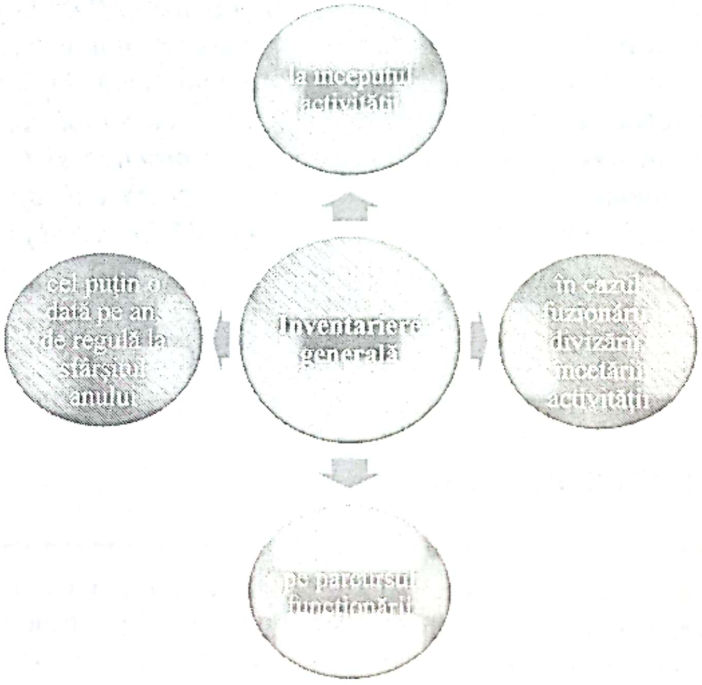
7.2.1. Conținutul, funcțiile și clasificarea inventarierii patrimoniului

7.2.1.1. Conținutul inventarierii

Contabilitatea, ca principal instrument al conducerii, *trebuie să ofere o imagine fidelă, clară și completă a poziției financiare prin intermediul Bilanțului și a performanței financiare prin intermediul Contului de profit și pierdere* (Legea contabilității nr. 82/1991, art.10, modificată în baza OG nr. 61/2001 aprobată prin Legea nr. 310/2002), respectiv a *situației fluxurilor de numerar și a situației modificării capitalurilor proprii referitoare la activitatea desfășurată de o entitate economică* (Deaconu, 2009). Pentru realizarea acestui deziderat, existența unei concordanțe depline între datele înregistrate în contabilitate și realitatea faptică existentă într-o entitate economică este necesară. Mijlocul principal prin care se constată situația reală a patrimoniului și compararea datelor obținute pe această cale cu datele contabilității, îl reprezintă *inventarierea*.

Conform OMFP nr. 2.861/2009 inventarierea, ca procedeu al contabilității, reprezintă o lucrare preliminară elaborării Situațiilor financiare prin care se constată existența și starea tuturor elementelor de activ și pasiv, cantitativ-valoric sau numai valoric, aflate în patrimoniul entităților economice la o anumită dată.

În conformitate cu reglementările menționate mai sus, entitățile economice au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului:



Conform legii contabilității, art.8 alin. (1), inventarierea mai este obligatorie (dar nu este una generală) în următoarele cazuri:

- în cazul modificării prețurilor;
- la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

Scanned with OKEN Scanner

- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- atunci când intervine o predare-primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

Pe de-o parte inventarierea generală a patrimoniului constituie un punct de plecare pentru organizarea evidenței operative și contabile la entităților economice nou înființate. La începutul activității, inventarierea are ca obiect principal stabilirea și evaluarea elementelor patrimoniale care constituie aporturile în natură și/sau în bani ale asociaților/acționarilor. Pe de altă parte, pe parcursul exercițiului financiar, inventarierea este necesară și pentru că între datele scriptice și cele faptice pot să apară anumite diferențe, în plus sau în minus, chiar și în condițiile unei bune organizări a evidenței operative și contabile, datorită unor cauze precum (Grigoroi și Lazari, 2012):

- modificări intervenite la elementele patrimoniale ale entității economice, fie ca urmare a unor cauze naturale (de exemplu: uscarea, evaporarea, scăderea în greutate), fie datorită unor cauze subiective (ca de exemplu: măsurări inexacte; sustrageri de bunuri și valori economice);
- neînregistrarea sau înregistrarea eronată a unor operații în situațiile financiare;
- neglijența și neatenția gestionarilor care gestionează bunurile și valorile economice;
- neîntocmirea sau întocmirea defectuoasă a unor documente.

Prezentată în detaliu, inventarierea elementelor patrimoniale se realizează astfel (OMFP nr. 2.861/2009):

Elemente patrimoniale	Detaliere
Imobilizări necorporale *pct. 11 din OMFP nr. 2.861/2009*	Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și al altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale.
Imobilizări corporale *pct. 12 din OMFP nr. 2.861/2009*	Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente, potrivit legii. Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora. Construcțiile și echipamentele speciale cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate și altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora. Conform OMFP nr. 1.802/2014 pct. 84 alin. (2); pct. 85 alin. (2); pct. 111 alin. (2); pct. 237 în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitatea economică procedează la inventarierea imobilizărilor corporale cu evidențierea în contabilitate a deprecierii acestora în funcție de modalitatea de evaluare a acestora, astfel: a) Pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Corectarea valorii contabile a imobilizărilor corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

	b) Pentru imobilizările corporale reevaluate, dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala depreciere rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială. Imobilizările corporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare (amortizări și ajustări pentru deprecieri reversibile). În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor", se evidențiază numai deprecierile aferente imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată. În ceea ce privește tratamentul contabil al deprecierilor constatate la imobilizările corporale la inventariere principalele documente sunt: procesul-verbal cuprinzând rezultatele inventarierii, liste de inventariere, raport de evaluare în cazul evaluărilor efectuate de evaluatori independenți.
Imobilizări financiare *pct. 30 din OMFP nr. 2.861/2009*	Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit), cu respectarea legislației în vigoare.
Imobilizări în curs de execuție *pct.13 din OMFP nr. 2.861/2009*	În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.
Active circulante *Stocuri* *pct. 15 din OMFP nr. 2.861/2009*	Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz (Man, Rus și Pop, 2010). Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective. La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție și de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră și balastieră, produse agricole și alte materiale similare, ale căror cântărire și măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice. În listele de inventariere a materialelor se menționează modul în care s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor respective.
Active circulante *Creanțe* *pct. 28 din OMFP nr. 2.861/2009*	Creanțele sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare ale conturilor de creanțe care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi potrivit punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii. În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.
Active circulante *Investiții pe termen scurt* *pct. 30 din OMFP nr. 2.861/2009*	Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit), cu respectarea legislației în vigoare.
Active circulante *Trezorerie și alte valori* *pct. 29 din OMPP nr. 2.861/2009*	Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria entităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale. În cazul

Scanned with OKEN Scanner

	entităților care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, sunt avute în vedere informațiile aferente ultimei zile a exercițiului financiar astfel ales. Disponibilitățile în lei și în valută din casieria entității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate.
Active circulante Producția în curs de execuție *pct. 23 din OMPP nr. 2.861/2009*	Se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnic sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor. Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidențiază în conturile inițiale de cheltuieli.
Datorii pe termen scurt/lung *pct. 28 din OMFP nr. 2.861/2009*	Obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor creditoare ale conturilor de datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

Sursa: OMFP nr. 2.861/2009, OMFP nr. 1.802/2014 și literatura de specialitate

Pentru orice alte elemente de activ și de datorii se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare.

7.2.1.2. Funcțiile inventarierii

Dintre funcțiile inventarierii le amintim pe cele mai relevante:

a) Funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitate

Există reglementări precise privind recepția, depozitarea, gestionarea și eliberarea din gestiune a bunurilor economice, dar oricât de bine este organizată această activitate și oricât de bine este ținută contabilitatea elementelor patrimoniale, în anumite situații pot apărea diferențe între soldurile scriptice și realitate (stabilită prin soldurile faptice). Datele furnizate de contabilitate, de regulă au un caracter relativ deoarece bunurile economice suferă pe timpul transportului, manipulării și depozitării anumite modificări cantitative și valorice (Oprean, 1997). Aceste modificări se datorează unor factori obiectivi și subiectivi pe care contabilitatea nu le poate înregistra în momentul producerii lor. Astfel, se înregistrează scăderi cantitative (perisabilități) datorită proprietăților fizico-chimice ale elementelor materiale care usucă, se sparg, se oxidează, se evaporă etc. Unele bunuri își pierd parametrii calitativi datorită expirării termenului de garanție, depozitării necorespunzătoare etc.

- în anumite gestiuni pot avea loc sustrageri, furturi, risipă, proastă gospodărire;
- unele date din documentele primare se pot omite cu ocazia înregistrării lor în contabilitate sau se pot înregistra de mai multe ori sau se înregistrează eronat, la altă gestiune sau alt sortiment;
- unele comenzi în curs de execuție se anulează datorită renunțării din partea beneficiarilor;

Scanned with OKEN Scanner

- uneori pot apărea cazuri de forță majoră (calamități naturale, incendii).

În urma inventarierii se va compara situația faptică, stabilită prin inventariere, cu situația scriptică din contabilitate stabilindu-se astfel plusurile și minusurile de inventar, luându-se totodată măsuri în vederea punerii de acord a situației scriptice cu realitatea. Tot ca urmare a inventarierii se identifică bunurile inutilizabile, greu vandabile, comenzi sistate, creanțe neîncasate etc., și se iau măsuri pentru preîntâmpinarea apariției sau limitarea pagubelor. Analizând cauzele care au dus la neîncasarea sau neplata la termen a creanțelor și obligațiilor se iau măsuri pentru întărirea disciplinei decontărilor. Pe baza inventarierii se estimează riscurile la care este expusă entitatea, se stabilește probabilitatea de încasare a creanțelor, se stabilește valoarea de piață a elementelor de activ pe baza căruia se aplică principiul prudenței (Matiș și colectiv, 2010).

EXEMPLU

Ca urmare a inventarierii, în cadrul unei cofetării se stabilesc diferențe cantitative aferente materiei prime „făină" precum:

- stocul real stabilit prin inventariere este de 70 kg;
- stocul din fișa de cont este de 50 kg;
- prețul înregistrat în contabilitate este de 3 lei/kg.

⇨ Plusul la inventar = (stoc faptic – stoc scriptic) x preț
= (70 kg – 50 kg) x 3 lei/kg = 60 lei

b) Funcția de actualizare a valorii de înregistrare a elementelor patrimoniale

Actualizarea valorilor contabile ale elementelor de activ și de pasiv în scopul stabilirii valorilor actuale sau de inventar ale acestora este necesară și se realizează la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. Prin urmare, se pot constata fie plusuri fie minusuri valorice conform relației (Matiș Pop și colectiv, 2010):

Plus/Minus valoric = Valoare de inventar - Valoare contabilă

EXEMPLU

Ca urmare a inventarierii, în cadrul unei cofetării se stabilesc diferențe valorice aferente materiei prime „făină" precum:

- stocul real stabilit prin inventariere este de 70 kg;
- stocul din fișa de cont este de 70 kg;
- prețul înregistrat în contabilitate este de 3 lei/kg;
- prețul la momentul inventarierii este de 2 lei/kg.

Nu se constată plus sau minus cantitativ la inventariere, ci o depreciere a prețului care va fi reflectată în contabilitate ca o ajustare pentru deprecierea materiilor prime:

⇨ Ajustare pentru depreciere = (stoc faptic x valoare la inventar) – (stoc scriptic x valoare contabilă) = (70 kg x 2 lei/kg) – (70 kg x 3 lei/kg) = 70 lei (valoare pozitivă fiind vorba de o ajustare pentru deprecierea materiilor prime).

c) Funcția de calcul și de evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor (Matiș și colectiv, 2010; Grigoroi și Lazari, 2012)

Această funcție presupune utilizarea conturilor de stocuri la începutul și la sfârșitul lunii, intrările din cursul lunii reflectându-se în conturile corespunzătoare de cheltuieli. La sfârșitul fiecărei luni, pe baza inventarului, stocurile existente în patrimoniu se reiau în conturile adecvate, ca la începutul lunii următoare să se reflecte din nou în cheltuieli. Pentru entitățile economice care folosesc metoda inventarului intermitent pentru evidența stocurilor inventarierea lunară a stocurilor este obligatorie și stă la baza determinării cheltuielilor materiale și a veniturilor din producția stocată. Prin aplicarea acestei funcții,

Scanned with OKEN Scanner

la sfârșitul fiecărei luni, se determină diminuarea stocurilor prin consum/vânzare cu ajutorul relației:

STOCURI INIȚIALE + INTRĂRI (în cursul lunii) – STOCURI FINALE (stabilite cu ocazia inventarierii) = IEȘIRI DIN DEPOZITE

EXEMPLU

Presupunem că în cadrul entității economice Delta SRL se comercializează doar un singur produs (marfă):
- stocul inițial este de 5 bucăți, cost de achiziție unitar 10 lei, valoare totală 50 lei;
- refacere stoc (achiziție marfă) de 10 bucăți, cost de achiziție unitar de 10 lei, valoare totală de 100 lei;
- vânzare 4 bucăți, preț de vânzare unitar de 15 lei, valoare totală de 60 lei;
- ⇨ Stoc inițial + Intrări – Ieșiri = Stoc final
- ⇨ 50 lei + 100 lei – 60 lei = 90 lei

  Inventarierea stocului final va conduce la determinarea unui stoc fizic de 11 bucăți din produsul comercializat, dacă nu s-au produs plusuri sau minusuri de gestiune (15 bucăți – 4 bucăți).

d) Funcția de stabilire a situației nete și a rezultatului exercițiului financiar (Matiș și colectiv, 2010; Grigoroi și Lazari, 2012)

Pe baza inventarierii se stabilește situația reală a elementelor de activ și de datorii, cu ajutorul relației:

SITUAȚIA NETĂ A PATRIMONIULUI = ACTIVE (inventariate) – DATORII (inventariate)

Dacă se face abstracție de modificarea aportului proprietarului la capitalul social, rezultatul net al exercițiului se poate determina ca o variație a situației nete, astfel:

REZULTATUL NET = SITUAȚIA NETĂ (de la sfârșitul exercițiului financiar) – SITUAȚIA NETĂ (de la începutul exercițiului financiar)

În cadrul acestei funcții este necesară aplicarea principiului prudenței și determinarea valorii actuale a bunurilor, creanțelor și datoriilor reflectate in bilanț.

7.2.1.3. Clasificări în cadrul inventarierii

Obiectul inventarierii îl constituie întregul patrimoniu, adică toate elementele de activ și de datorii (capitalurile proprii sau situația netă nu se inventariază propriu-zis) de care dispune o entitate economică, în momentul realizării inventarierii. În practica și teoria contabilității se au în vedere mai multe categorii de inventariere (Holt și Bușan, 2006; Matiș și colectiv, 2010, Zlatina și Manoli, 2015):

1. *În funcție de perioada când se efectuează, inventarierea elementelor patrimoniale* poate fi de două feluri:

   - anuală: se realizează cu ocazia încheierii exercițiului financiar, ținându-se cont de specificul activității entității economice. In cadrul acestui tip de inventariere se va ține cont de toate elementele patrimoniale de natura stocurilor materiale, a valorilor bănești, a creanțelor și a datoriilor. Inventarierea anuală necesită un volum mare de muncă concentrată într-o perioadă relativ scurtă de timp, ceea ce determină eșalonarea lucrărilor într-o perioadă anterioară și valorificarea rezultatelor pe baza stocurilor constatate prin inventar ținând seama de mișcările ulterioare înregistrate în evidența contabilă;

Scanned with OKEN Scanner

- periodică: se realizează la intervale de timp mai mici/mai mari, decât anul calendaristic. De exemplu, casa și alte valori gestionate în casieria entității se inventariază cel puțin o dată pe lună, de către contabilul șef sau alte persoane desemnate în acest sens, mărfurile și ambalajele la entitățile economice cu amănuntul se inventariază de două ori pe an, vagoanele de cale ferată o dată la cinci ani.

2. *Din punct de vedere al sferei de cuprindere*

- generală: se referă la întreg patrimoniu, adică la toate elementele patrimoniale ale entității economice, precum și la toate bunurile deținute, cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice;
- parțială: se referă doar la anumite elemente patrimoniale sau numai la anumite gestiuni și are, de regulă, un caracter ocazional. Inventarierea parțială se realizează în următoarele situații: a) în cazul modificării prețurilor; b) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevăzute de lege; c) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; d) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; e) cu prilejul reorganizării gestiunilor; f) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră. Ministerul Finanțelor poate aproba, pentru instituțiile publice, excepții de la regula inventarierii obligatorii anuale, la solicitarea justificată a entității economice, cu avizul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice și controlului financiar de stat județene, respectiv a municipiului București.

În cazul în care în situațiile menționate anterior sunt inventariate toate elementele patrimoniale dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligația gestionării patrimoniului. În registrul inventar se va cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere (cod 14-3-12, 14-3-12/a și 14-3-12/b), actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data de 31 decembrie.

3. *După rolul pe care îl are inventarierea în activitatea practică*

- Inventarierea de control a gestiunii – reprezintă o formă a controlului gestionar asupra modului de gospodărire a bunurilor materiale și valorilor bănești;
- Inventarierea de predare/ primire a gestiunii – constituie o procedură obligatorie în cazul înființării unei gestiuni sau schimbării unui gestionar;
- Inventarierea ca etapă premergătoare întocmirii bilanțului contabil anual al entității economice – are ca scop verificarea concordanței dintre realitatea faptică și datele înregistrate în contabilitate.

4. *După scopul efectuării:*

- Inventariere de constatare a existenței faptice a elementelor patrimoniale prin numărare, cântărire, măsurare;
- Inventariere de determinare a valorii la data închiderii exercițiului financiar a elementelor patrimoniale, prin stabilirea valorilor de piață ale acestora.

5. *După natura elementelor supuse inventarierii*

- Inventarierea mijloacelor materiale și bănești, adică: imobilizări corporale, elemente patrimoniale de natura stocurilor (materii prime, materiale consumabile, mărfuri), titluri de valoare, disponibilități. Verificarea acestora se face prin constatare faptică și

Scanned with OKEN Scanner

cantitativă, iar în cazul disponibilităţilor în conturi la bănci se face pe baza de documente (extrasul de cont);

- Inventarierea producţiei neterminate se efectuează, fie prin constatare faptică la sfârşitul perioadei, fie prin metoda contabilă;
- Inventarierea creanţelor (clienţi, debitori interni şi externi), respectiv a datoriilor (furnizori, etc.) se face pe baza de documente şi „punctare" (verificare punct cu punct, reciprocă) cu persoanele juridice sau fizice partenere. Acestea se concretizează în situaţii în care se înscriu facturile sau alte documente de decontare cu referire la: numărul şi data lor, valoarea care urmează să se încaseze sau să se plătească, după caz, precum şi termenele de decontare.

7.2.2. Etapele de realizare a inventarierii patrimoniului

Inventarierea patrimoniului este o lucrare complexă, pregătitoare întocmirii situaţiilor financiare care presupune parcurgerea următoarelor etape:

7.2.2.1. Pregătirea inventarierii

Pregătirea inventarierii este etapa premergătoare inventarierii propriu-zise care constă în asigurarea unor măsuri atât de natură organizatorică, cât şi contabilă. Dintre *măsurile de natură organizatorică* precizăm (Oprean, 1997; Matiş, Pop şi colectiv, 2010):

- Stabilirea obiectului inventarierii;
- Constituirea comisiei de inventariere din cel puţin două persoane în funcţie de numărul de gestiuni şi în baza unei decizii scrise emisă de administratorul entităţii;
- Identificarea tuturor locurilor în care există bunuri care urmează a fi inventariate;
- Sistarea proceselor de intrare/ieşire a bunurilor din gestiune şi sigilarea căilor de acces în gestiuni;
- Elaborarea unei declaraţii scrise de către gestionar din care să reiasă dacă gestionează bunuri nerecepţionate, dacă are în gestiune bunuri predate/primite fără documente legale, dacă are plusuri/minusuri în gestiune;
- Sortarea bunurilor deteriorate de cele bune şi verificarea funcţionalităţii aparatelor de măsură;
- Comunicarea procedurilor de inventariere către comisiile de inventariere şi lămurirea eventualelor inadvertenţe;
- Semnarea, cu ocazia ultimei operaţii economice efectuate, a fişelor de magazie, menţionând data la care s-au inventariat bunurile;
- Vizarea documentelor care privesc intrările/ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate şi înregistrarea acestora în fişele de magazie precum şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situaţia scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;
- Verificarea numerarului din casă şi stabilirea sumei încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Dintre *măsurile de natură contabilă* menționăm (Grigoroi și Lazari, 2012; Matiș și colectiv, 2010):

- Înregistrarea tuturor operațiilor atât în contabilitatea sintetică și analitică, cât și în evidența operativă condusă în cadrul magaziilor, depozitelor;
- Verificarea exactității înregistrărilor prin confruntarea informațiilor din contabilitate cu cele din evidența operativă și prin întocmirea balanțelor de verificare sintetice și analitice;
- Ridicarea de la gestiuni a tuturor evidențelor operative și vizarea lor după ultima operație de intrare/ieșire în și din stoc.

7.2.2.2. Inventarierea propriu-zisă

Inventarierea propriu-zisă presupune constatarea și descrierea elementelor patrimoniale supuse inventarierii și se efectuează pe fiecare loc de depozitare și pe fiecare gestionar în custodia căruia se află bunuri, respectiv pe deținătorii de bunuri. Denumirea bunurilor inventariate și a cantității lor se înscriu în *lista de inventariere*, conform nomenclatorului și în unitățile de măsură primite în evidență.

Listele de inventariere se întocmesc separat pentru (Grigoroi și Lazari, 2012):

- fiecare loc de depozitare;
- fiecare gestiune aparținătoare entității economice;
- fiecare categorie de bunuri din cadrul gestiunilor;
- bunurile aflate la angajați pentru folosință (echipamente, dispozitive, etc.)
- bunurile care aparțin altor entități economice;
- bunurile necorespunzătoare din punct de vedere calitativ;
- bunurile fără mișcare, greu vandabile sau cu mișcare lentă.

Listele de inventariere se completează citeț, cu cerneală sau pix, fără ștersături sau intercalări de rânduri. Spațiile libere se barează, iar eventualele corecturi se certifică de către persoanele care urmează să semneze listele respective (OMFP nr. 2.861/2009). Totodată, listele de inventariere se întocmesc minim într-un exemplar, la locurile de depozitare, de comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile entității și separat pentru cele aparținând altor unități, aflate asupra personalului entității la data inventarierii, primite pentru prelucrare, și se semnează de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar.

În cazul în care inventarierea nu se termină într-o zi, la finele zilei încăperea se sigilează și fișele de inventariere sunt semnate de către membrii comisiei de inventariere pe fiecare filă, iar la reluarea inventarierii, dacă sigiliul a fost rupt, nu se intră în încăperea respectivă ci se anunță conducerea entității și organele de poliție, pentru luarea măsurilor care se impun (Matiș, Pop și colectiv, 2010).

Ulterior întocmirii lor, listele de inventariere sunt supuse unei analize, în sensul comparării stocurilor faptice consemnate în acestea, la locurile de depozitare, cu stocurile scriptice din contabilitate. Ca urmare a acestei analize toate pozițiile la care se constată diferențe cantitative în plus sau în minus, se extrag și se consemnează. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Conform OMFP nr. 2.861/2009 art. 42, rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal ce conține următoarele elemente:

- data întocmirii;
- numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere;
- numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere;
- gestiunea inventariată;
- data începerii și terminării procesului de inventariere;
- rezultatele inventarierii;
- concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea;
- volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic;
- propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri;
- constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune;
- alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

După reflectarea în contabilitate și în balanța de verificare, rezultatele inventarierii generale a patrimoniului, se centralizează în *Registrul inventar* (cod 14-1-2), un document contabil obligatoriu, destinat înregistrării anuale și grupării rezultatelor inventarierii patrimoniului. Elementele patrimoniale înscrise în acest registru au la bază listele de inventariere centralizatoare și procesele verbale de inventariere care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.

7.2.2.3. Determinarea rezultatelor inventarierii și înregistrarea diferențelor de inventar

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată și actualizată și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Înaintea stabilirii rezultatelor inventarierii, se efectuează o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Eventualele erori descoperite trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantităților notate în listele de inventariere cu evidența operativă pentru fiecare poziție. În termen de cel mult 7 zile de la data finalizării procedurii de inventariere și a aprobării procesului verbal de inventariere, rezultatele inventarierii se consemnează în contabilitate astfel:

a) Din perspectivă cantitativă

Plusurile de inventar

Se înregistrează ca intrări în patrimoniul entității economice. În contabilitate, înregistrarea acestora se va face la valoare de piață (actuală) prin debitarea conturilor de imobilizări, stocuri, creanțe și disponibilități bănești, concomitent cu diminuarea de cheltuieli sau obținerea de venituri.

De exemplu, plusul de materii prime se înregistrează ca o operație inversă consumului de materii prime astfel:

D 301 „Materii prime"
C 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

Minusurile de inventar

Se înregistrează ca ieșiri din patrimoniul entității economice. Imputarea acestora se va face la valoarea de înlocuire a bunurilor respective (cost de achiziție al unui bun cu caracteristici similare la data constatării pagubei) prin creditarea conturilor de imobilizări, stocuri, creanțe și disponibilități bănești, concomitent cu înregistrarea unei cheltuieli.

De exemplu, lipsa de materii prime se înregistrează ca o operație identică cu darea în consum a acestora:

D 601 „Cheltuieli cu materiile prime"
C 301 „Materii prime"

Scanned with OKEN Scanner

Regularizarea plusurilor/minusurilor de inventar se poate realiza prin următoarele modalități:

- Înregistrarea plusurilor de inventar și imputarea minusurilor de inventar persoanelor vinovate;
- Compensarea plusurilor cu minusurile de inventar;
- Acordarea de perisabilități (lipsuri la inventar considerate normale).

b) Din perspectivă calitativă

Dacă inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din procesul de inventariere se actualizează cu intrările/ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar (Grigoroi și Lazari, 2012).

EXEMPLU

Registrul Inventar al SC CIG SRL la data de 31.12.N

Lei

Nr. crt.	Elemente patrimoniale inventariate	Valoare contabilă	Valoare de inventar	Diferențe din evaluare	
				Valoarea	Cauze diferențe
1	2	3	4	5 (3-4)	6
1.	Produsul X	40.000	43.000	- 3.000	eroare aritmetică
2.	Produsul Y	33.500	31.500	2.000	eroare aritmetică
3.	Materii prime	50.000	45.000	5.000	depreciere
...	...	...	...	...	...

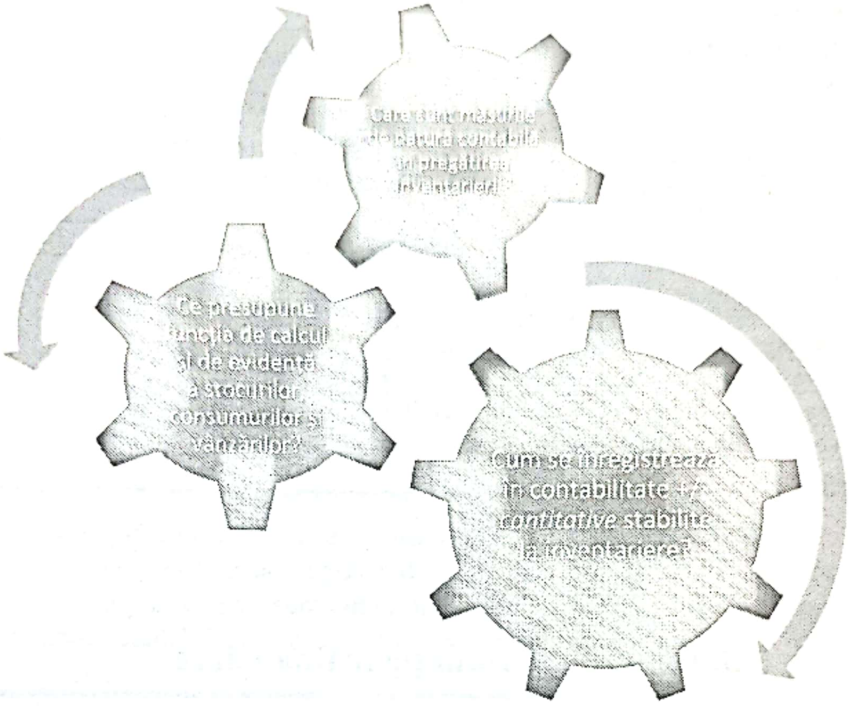
Operația de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor (și capitalurilor proprii). Elementele de natura activelor și datoriilor înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț (OMFP 2.861/2009).

Astfel, pe baza Registrului Inventar și a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește Bilanțul, parte componentă a Situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului (OMFP 2.861/2009).

Scanned with OKEN Scanner

G. Verificări ale cunoştinţelor

Întrebări:



Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Noţiunea de inventariere	•Definiţi noţiunea de inventariere •Cum se realizează inventarierea elementelor de activ şi de pasiv?
Funcţiile inventarierii	•Enumeraţi funcţiile inventarierii •Care este formula de calcul a plusului stabilit la inventar?
Clasificarea inventarierii	•Care sunt criteriile de clasificare a inventarierii? •Prezentaţi pe scurt tipurile clasificării inventarierii
Etapele de aplicare	•Numiţi etapele de aplicare a inventarierii •Cum se înregistrează în contabilitate diferenţele de inventar?

Scanned with OKEN Scanner

Model de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***În conformitate cu reglementările în vigoare, entitățile economice au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului:***
A	La începutul activității
B	Pe parcursul funcționării
C	Cel puțin o dată pe an, de regulă la sfârșitul anului
D	În cazul fuzionării, divizării, încetării activității
E	Toate variantele de mai sus
2.	***După rolul pe care îl are în activitatea practică, inventarierea poate să se clasifice în:***
A	Inventariere de control a gestiunii
B	Inventariere de constatare a existenței faptice a elementelor patrimoniale
C	Inventariere de determinare a valorii de utilitate a elementelor patrimoniale
D	Inventarierea producției neterminate
E	Niciun răspuns nu este corect
3.	***Funcțiile inventarierii patrimoniului sunt:***
A	Funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitate
B	Funcția de actualizare a valorii de înregistrare a elementelor patrimoniale
C	Funcția de stabilire a situației nete și a rezultatului exercițiului financiar
D	Funcția de calcul și de evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor
E.	Toate variantele de mai sus sunt corecte

7.3. Elaborarea Situațiilor financiare

A. Obiectivele subcapitolului

*Subcapitolul **Elaborarea Situațiilor financiare** vă propune o discuție despre Situațiile financiare întocmite la sfârșitul exercițiului financiar pentru informarea utilizatorilor asupra activității entității pe parcursul acestui exercițiu. Deși Situațiile financiare cele mai importante, și anume Bilanțul și Contul de profit și pierdere vă sunt cunoscute deja, pentru că le-am folosit logica și structura în scop didactic, pentru a exersa conținutul elementelor lor (active, capitaluri proprii, datorii, cheltuieli și venituri), în acest subcapitol observăm aceste Situații financiare așa cum se întocmesc și publică în practica contabilă, de către fiecare entitate economică. Le vedem în postura lor de documente de sinteză și de raportare financiară către persoanele și instituțiile interesate de poziția financiară și performanța entității care le-a elaborat.*

B. Sumar și elemente cheie ale subcapitolului

În preambul este argumentată semnificația Situațiilor financiare ca și documente de raportare financiară la finalul exercițiului financiar, care informează utilizatorii informațiilor financiare, în sinteză, asupra activității entității economice. În a doua parte a subcapitolului sunt detaliate așa-numitele operații premergătoare întocmirii Situațiilor financiare, foarte importante în asigurarea acurateței datelor și a respectării principiilor și reglementărilor contabile în vigoare. În ultima parte a subcapitolului, după prezentarea structurii Situațiilor financiare, adică a componentelor lor, conform reglementărilor pe care trebuie să le respecte entitățile economice, sunt prezentate mai în detaliu două dintre

Scanned with OKEN Scanner

acestea: Bilanțul și Contul de profit și pierdere. Cele două sunt cele mai relevante pentru a reda poziția financiară și performanța obținute pe parcursul exercițiului financiar și sunt întocmite de către toate entitățile, indiferent de mărime, în format complet sau simplificat.

Elemente cheie ale capitolului: Situații financiare, Bilanț, Cont de profit și pierdere, operații de ajustare anuală a conturilor.

C. Conținutul subcapitolului[1]

7.3.1. Conținutul, structura și rolul Situațiilor financiare

Una dintre funcțiile contabilității este facilitarea comunicării și a dialogului social. Ea se concretizează în valorificarea informației contabile în cadrul diferitelor studii de piață, analize financiare, evaluări de întreprinderi.

Instrumentele contabile destinate materializării acestei funcții sunt *Situațiile financiare*.

> În cadrul acestui capitol ne referim la Bilanț și la Contul de profit și pierdere sub aspectul unor documente de raportare. Până în acest punct, două dintre componentele Situațiilor financiare, Bilanțul și Contul de profit și pierdere vă sunt cunoscute, fiind au fost utilizate în scop didactic, pentru a vă însuși raționamentul contabil. În acest capitol le veți vedea în altă ipostază.

Situațiile financiare reprezintă documente de raportare financiară periodică care indică la un moment dat nivelul, mărimea fluxurilor reale și monetare ale unei entități economice, provenite din relațiile sale cu exteriorul, respectiv din activitatea internă. Situațiile financiare permit astfel înțelegerea funcționării subsistemelor entității.

Modul de construcție a Situațiilor financiare depinde de gradul de dezvoltare a culturii și teoriei contabile, de orientarea reglementării contabile și de specificul practicii contabile, atât la nivel național cât și microeconomic sau sectorial.

Prin urmare, Situațiile financiare sunt puternic influențate ca și format, cât mai ales ca și conținut, de *conceptele și premisele sistemului contabil* în care se încadrează. Astfel, ele sunt concepute în funcție de tipul explicațiilor pe care trebuie să le dea despre situația economico-financiară pe care o reflectă și în acord cu obiectivul sistemului contabil în cadrul căruia sunt elaborate (Matiș și colectiv, 2010).

Setul de documente de raportare financiară specifice unui sistem contabil pune în evidență, cu ajutorul unor indicatori sintetici, sub forma recapitulațiilor și centralizărilor, totalitatea aspectelor care pot conduce la formarea unei judecăți asupra situației patrimoniale a entității și a modificărilor sale în timp, respectiv asupra performanțelor respectivei entități. *Reglementările contabile actuale* precizează că Situațiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității (OMFP nr. 1802/2014).

---

[1] Subcapitolul este construit pe baza capitolului 10, autor Adela Deaconu, din cartea Matiș D. (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca; aportul curent, al aceluiași autor, este revizuire și adăugarea unor exemple, precizări și scheme.

Scanned with OKEN Scanner

Nevoia de a măsura și comunica utilizatorilor informației contabile nivelul și eficiența activității unei entități impune o anumită regularitate a procesului. Pentru protecția acționarilor și drepturilor celorlalți utilizatori ai informației, periodicitatea și regulile de elaborare a situațiilor financiare cad în sarcina autorității publice sau a altor organisme de normare contabilă. Potrivit *reglementărilor contabile actuale*, în România se are în vedere pentru întocmirea situațiilor financiare durata unui exercițiu financiar, o perioadă de 12 luni, care se suprapune sau nu cu anul calendaristic.

Elaborarea Situațiilor financiare trebuie să respecte anumite reguli de întocmire, verificare, aprobare și publicare în scopul utilizării unei terminologii precise și identice pentru toți utilizatorii informațiilor financiare, aspecte precizate în OMFP nr. 1802/2014, reglementare pe care se bazează materialul de față.

Se vor expune în continuare etapele general valabile de elaborare a Situațiilor financiare, precum și regulile și schemele clasice de construcție ale Bilanțului și Contului de profit și pierdere ca și principale componente ale Situațiilor financiare.

> Pentru întocmirea Situațiilor financiare, entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin OMFP nr. 2.844/2016. Cu alte cuvinte, acestor entități nu le corespund prevederile OMFP nr. 1802/2014, ci aplică acele IFRS care tratează Situațiile financiare, în principal IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" (IASB, 2020). Materialul de față nu își propune să dezvolte aceste standarde. Putem însă afirma că, în principiu, etapele premergătoare elaborării Situațiilor financiare sunt valabile pentru toate entitățile (secțiunea 7.3.2), indiferent de tipul entităților. De asemenea, componentele Situațiilor financiare detaliate în secțiunea 7.3.3 sunt coerente cu spiritul și prevederile IFRS.

Se încheie astfel prezentarea ciclului contabil de prelucrare a datelor, ciclu care se finalizează prin lucrări specifice de ajustare anuală a conturilor și de întocmire a Situațiilor financiare ca și instrumente de materializare a obiectivului contabilității financiare, a caracteristicilor informației contabile, a sistemului de evaluare, respectiv a ipotezelor și principiilor contabile dezvoltate în capitolele anterioare ale acestei lucrări.

7.3.2. Etape premergătoare elaborării Situațiilor financiare

Agregarea informațiilor contabile în vederea elaborării Situațiilor financiare constituie un proces complex care se concretizează în etape de lucru specifice. Aceste etape premergătoare (preliminare) au rolul de a verifica, de a efectua ajustări anuale ale conturilor și de a centraliza datele. Ele constituie astfel premisa pentru întocmirea Situațiilor financiare și în același timp pentru asigurarea reflectării cât mai fidele a poziției financiare și a modificărilor sale anuale, respectiv a performanței entității economice prin intermediul acestor raportări.

Etapele premergătoare elaborării Situațiilor financiare se diferențiază după cum urmează:

A. verificarea înregistrării corecte în conturi a operațiilor economice;

B. verificarea concordanței dintre contabilitatea analitică și evidența operativă, respectiv între contabilitatea sintetică și cea analitică;

. ajustarea anuală a conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

A. VERIFICAREA ÎNREGISTRĂRII CORECTE ÎN CONTURI A OPERAȚIILOR ECONOMICE

Această primă etapă premergătoare asigură acurateţea informațiilor contabile care sunt prelucrate în continuare pentru întocmirea Situațiilor financiare.

Verificarea înregistrării corecte în conturi se concretizează, la rândul său, în următorii paşi (Matiş şi colectiv, 2010):

a) Se urmăreşte dacă *s-au întocmit documente justificative pentru toate operațiile economice* care au avut loc pe parcursul exercițiului financiar. Tot în acest context, se urmăreşte dacă toate documentele justificative, atât cele întocmite de către entitate cât şi cele primite de la terți au fost înregistrate şi incluse în circuitul contabil.

EXEMPLE

- Legat de salarii, se urmăreşte dacă s-au întocmit statele de plată a salariilor pentru fiecare lună, dacă sumele în cauză s-au plătit şi dacă cele două operații (dreptul angajaților de a fi remunerați şi plata efectivă a acestor drepturi) au fost înregistrate în conturi.
- Legat de un credit bancar primit în cursul exercițiului financiar, se urmăreşte dacă există un contract de credit întocmit de bancă şi semnat de părți, dacă este valid din punct de vedere juridic, dacă s-au respectat clauzele lui, în special privind sumele periodice de rambursat şi dobânda aferentă, respectiv dacă toate operațiile (primirea creditului, plata ratei creditului, respectiv a dobânzilor aferente) implicate de acest contract au fost înregistrate în conturi.

În privința modului de lucru a profesionistului contabil care face aceste verificări de formă, bazându-se pe experiența sa, el parcurge prin sondaj situația conturilor sintetice şi analitice, în special soldurile inițiale şi rulajele lor, pe care apoi le corelează cu documentele justificative care trebuiau să stea la baza acestor înregistrări.

b) Se controlează conformitatea cu regulile contabile a datelor înregistrate în conturi.

Această verificare este una de fond, prin care se urmăreşte modul în care s-au respectat, atunci când s-au făcut înregistrările în conturi, atât principiile contabile cât şi, dacă este cazul, regulile sau procedurile legale cu caracter economic-financiar cu incidenţă asupra contabilității.

Această analiză nu este de natură juridico-formală, ca şi cea de la etapa precedentă, ci de natură strict contabilă.

EXEMPLE

- După ce s-a urmărit dacă s-au întocmit statele de plată ale salariilor şi plata lor, se verifică dacă sumele în cauză corespund prevederilor din contractele individuale şi colective de muncă, dacă plata drepturilor salariale şi a contribuțiilor aferente salariilor s-a făcut în termenele legale, în sfârşit dacă înregistrările s-au făcut în conturile corespunzătoare respectând principiile contabile (cum ar fi contabilitatea de angajamente şi independența exercițiului, potrivit cărora trebuie să se înregistreze lunar cheltuielile cu salariile, chiar dacă plata lor se face la începutul lunii următoare).
- După ce s-a urmărit existența contractului de credit şi înregistrarea tuturor operațiilor pe care le determină, se verifică dacă acestea au fost imputate în conturile potrivite, pentru sumele corecte conform contractului, precum şi dacă s-au respectat principiile contabile (cum ar fi principiul evaluării separate a elementelor de natura activelor, a datoriilor şi capitalurilor proprii, potrivit căruia sumele de rambursat în contul creditului trebuie înregistrate separat de dobânda datorată).

Dacă aceste două etape ale verificării au fost parcurse, se poate constata sinceritatea informațiilor contabile care trebuie să dea o descriere adecvată, loială, clară şi completă a tuturor operațiilor economice.

Scanned with OKEN Scanner

B. VERIFICAREA CONCORDANȚEI DINTRE CONTABILITATEA ANALITICĂ ȘI EVIDENȚA OPERATIVĂ, RESPECTIV DINTRE CONTABILITATEA SINTETICĂ ȘI CEA ANALITICĂ

În conducerea evidenței operative, a contabilității analitice, respectiv a contabilității sintetice sau concomitent, în evidența operativă și contabilitate, pot să apară erori care conduc la discordanțe între aceste trei niveluri ale circuitului contabil. Remedierea eventualelor discordanțe este necesară pentru asigurarea unei baze unitare de pornire în elaborarea Situațiilor financiare.

Modalitățile concrete de verificare a concordanței diferă în funcție de nivelul circuitului contabil verificat, de metoda de organizare a evidenței operative (care se conduce pentru anumite elemente patrimoniale), precum și în funcție de metoda de inventar aplicată în contabilitate (inventar intermitent sau permanent).

Astfel, etapele și modalitățile de verificare sunt:

a) pentru asigurarea *concordanței dintre evidența operativă și contabilitatea analitică*, verificările se succed în ordinea inversă a pașilor de înregistrare

EXEMPLU

La sfârșitul exercițiului se constată că în contabilitate stocul dintr-o materie primă are o valoare de 10.000 lei, în timp ce evidența operativă la magazia de depozitare, care se ține cantitativ-valoric, reflectă un stoc în valoare de 8.500 lei. Pentru depistarea erorii, se fac verificări în următoarea succesiune: dacă totalizarea sumelor în conturi este corect efectuată, dacă intrările și ieșirile de stocuri în cursul perioadei au fost înregistrate în conturi potrivit documentelor justificative, dacă sunt corecte calculele din fișele de evidență operativă, dacă documentele privind intrările și ieșirile de stocuri care au fost înregistrate în contabilitate au fost corect preluate în evidența operativă.

b) pentru asigurarea concordanței dintre contabilitatea analitică și cea sintetică, verificările urmăresc totalul rulajelor și soldurilor pentru conturile analitice ale unui cont sintetic, care trebuie să corespundă elementelor respectivului cont furnizate de contabilitatea sintetică. În unele cazuri, asigurarea concordanței se bazează pe întocmirea unor balanțe analitice pentru acele conturi sintetice care este necesar să se dezvolte în analitic. Totalul rulajelor și soldurile analitice rezultat din balanța de verificare analitică trebuie să corespundă rulajelor și soldurilor contului sintetic.

EXEMPLU

O entitate economică care are ca obiect de activitate executarea de lucrări de construcții, și-a dezvoltat contabilitatea sintetică a stocurilor pe următoarele conturi analitice: cărămidă, BCA, plăci de marmură. Situația analitică a acestor materii prime la sfârșitul exercițiului financiar se prezintă astfel:

301.1 „Materii prime – cărămidă”

D		C	
Si	10.000		
Rd	25.000	Rc	20.000
Sf	15.000		

301.1 „Materii prime – BCA”

D		C	
Si	32.000		
Rd	12.000	Rc	30.000
Sf	14.000		

301.1 „Materii prime – marmură”

D		C	
Si	5.000		
Rd	7.000	Rc	8.000
Sf	4.000		

Pe baza situației analitice se întocmește o balanță de verificare analitică:

Cont analitic	Si	Rd	Rc	Sf
301.1 „Materii prime – Cărămidă”	10.000	25.000	20.000	15.000
301.2 „Materii prime – BCA”	32.000	12.000	30.000	14.000
301.3 „Materii prime – Marmură”	5.000	7.000	8.000	4.000
TOTAL	47.000	44.000	58.000	33.000

Scanned with OKEN Scanner

Această balanță analitică trebuie să corespundă elementelor contului sintetic 301 „Materii prime" și anume:

301 „Materii prime"

D		C	
Si	47.000		
Rd	44.000	Rc	58.000
Sf	33.000		

Dacă contabilitatea analitică și sintetică se țin cu ajutorul calculatorului, corelația dintre cele două forme ale contabilității se realizează automat, în cadrul unor produse software care presupun că datele din contabilitatea sintetică se obțin prin prelucrarea și totalizarea datelor privitoare la contabilitatea analitică.

Verificările dintre evidența operativă și contabilitatea analitică, respectiv între contabilitatea analitică și cea sintetică pot fi urmate, facultativ, de întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice. Aceasta ar fi o balanță provizorie, având în vedere că nu s-au efectuat ajustările anuale ale conturilor. Totuși, balanța de verificare provizorie pregătește datele contabile necesare comparării cu existențele faptice, putând fi numită „inventarul contabil al patrimoniului".

C. AJUSTAREA ANUALĂ A CONTURILOR

Ajustarea anuală a conturilor este etapa premergătoare elaborării Situațiilor financiare care are o natură strict contabilă, pentru că presupune efectuarea unor analize și înregistrări contabile la sfârșitul exercițiului financiar. Operațiile contabile în discuție sunt de trei tipuri (Matiș și colectiv, 2010):

C.1. operații de regularizare;

C.2. operații de inventar;

C.3. operații de stabilire și repartizare a rezultatului exercițiului.

Cele trei tipuri de operații se deosebesc de partea „mecanică" a contabilității, adică de înregistrarea cronologică și după natură a operațiilor economice, prin aceea că presupun luarea în considerare a multiplelor noțiuni de prezentare, apreciere și evaluare. Dacă înregistrările contabile efectuate în cursul exercițiului financiar țin de partea tehnică a contabilității care evidențiază, clasează, adună, operațiile de ajustare anuală a conturilor țin de partea ei economică, care prevede și apreciază.

C.1. OPERAȚII DE REGULARIZARE

Operațiile de regularizare reflectă una dintre ipotezele care stau la baza întocmirii Situațiilor financiare – contabilitatea de angajamente – și sunt cerute de principiile contabile ale independenței exercițiilor, respectiv conectării cheltuielilor la venituri.

Aceste trei cerințe contabile se referă la rezultatul exercițiului financiar.

Așa cum s-a prezentat în Capitolul 3 al acestei lucrări, pentru a cunoaște rezultatul unui exercițiu, este necesar ca acestuia să i se atașeze cheltuielile și veniturile care îl privesc, fără să se țină seama dacă datoriile sau creanțele corespunzătoare lor sunt plătite, respectiv încasate, în același exercițiu.

În acord cu obiectivul lor, operațiile de regularizare sunt:

Scanned with OKEN Scanner

C.1.1. DETERMINAREA ȘI ÎNREGISTRAREA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR AFERENTE EXERCIȚIULUI CURENT

În afara cheltuielilor și veniturilor înregistrate în cursul exercițiului curent și reflectate în Contul de profit și pierdere, la sfârșitul acestuia trebuie analizate și alte operații economice care fie au avut loc în cursul exercițiului curent dar privesc exercițiilor următoare, fie se vor face în exercițiile următoare dar privesc exercițiul curent. Concret, este vorba despre:

a) Operații care au avut loc în cursul exercițiului curent dar privesc exercițiile viitoare

În această categorie intră acele operații care au generat încasări și plăți în exercițiul curent, deși se referă la exercițiile următoare. Ele trebuie contabilizate în exercițiul curent, însă fără a afecta rezultatul său. Din acest considerent, încasările și plățile înregistrate la efectuarea lor vor fi însoțite de înregistrări în structuri ale Bilanțului, numite cheltuieli și venituri în avans.

În exercițiile următoare, cheltuielile și veniturile în avans, ca elemente de Bilanț, vor fi transferate la cheltuielile și veniturile propriu-zise, reflectate în Contul de profit și pierdere.

EXEMPLU privind mecanismul de înregistrare a cheltuielilor și veniturilor în avans:

În luna decembrie, exercițiul financiar N (curent), se plăteşte abonamentul la Revista Camerei Auditorilor Financiari din România pentru trimestrul I al exercițiului N+1, în sumă de 100 lei. Tot în luna decembrie a exercițiului N se încasează chiria pentru luna ianuarie, exercițiul N+1, aferentă unui spațiu al entității cedat spre folosire unui terț, în sumă de 3.000 lei.

ÎNREGISTRAREA CONTABILĂ ÎN EXERCIȚIUL FINANCIAR	BILANȚ	BILANȚ (Capitaluri proprii și datorii)	CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE (Cheltuieli)	CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE (Venituri)
Exercițiul N: Înregistrarea unei cheltuieli în avans privind abonamentul plătit în numele exercițiului N+1	Disponibilități bănești (-100) Cheltuieli în avans (+100)	-	-	-
Exercițiul N: Înregistrarea unui venit în avans privind chiria încasată în numele exercițiului N+1	Disponibilități bănești (+3.000)	Venituri în avans (+3.000)	-	-
Exercițiul N+1: Transferul sumei plătite în avans privind abonamentul la cheltuielile exercițiului curent	Cheltuieli în avans (-100)	-	Alte cheltuieli de exploatare (+100)	-
Exercițiul N+1: Transferul sumei încasate în avans privind chiria la veniturile exercițiului curent	-	Venituri în avans (-3.000)	-	Venituri din chirii (+3.000)

b) Operații vor avea loc în cursul exercițiului următor dar privesc exercițiul curent

Aceste operații se referă la anumite cheltuieli de plată și venituri de încasat care nu au fost contabilizate în cursul exercițiului curent dar privesc acest exercițiu. În categoria respectivă intră dobânzile datorate pentru sumele primite de la terți, respectiv cuvenite pentru sumele acordate terților cu titlu de împrumut. Potrivit contractelor încheiate, scadența dobânzilor poate fi fixată la începutul perioadei imediat următoare. Astfel, prin decuparea în timp a activității entității, plățile, respectiv încasările corespunzătoare dobânzilor au loc în exercițiul următor deși privesc exercițiul

Scanned with OKEN Scanner

curent. Din acest considerent, ele vor fi înregistrate pe de o parte ca şi cheltuieli/venituri ale exerciţiului de care sunt legate (când au fost generate), fiind reflectate în Contul de profit şi pierdere, iar pe de altă parte, în structuri de Bilanţ provizorii, care reflectă datorii, respectiv creanţe.

În exerciţiul următor, când dobânzile devin scadente, vor avea loc transferuri între structuri ale Bilanţului şi anume de la datorii/creanţe la disponibilităţile băneşti influenţate de plăţile/încasările propriu-zise ale dobânzilor.

EXEMPLU privind mecanismul de înregistrare a cheltuielilor de plată şi a veniturilor de încasat:

O entitate a încheiat un contract de credit potrivit căruia dobânzile se plătesc la începutul fiecărei luni, pentru luna anterioară. Dobânda aferentă lunii decembrie exerciţiul N, în sumă de 1.000 lei se va plăti la începutul lunii ianuarie exerciţiul N+1. De asemenea, entitatea a acordat în exerciţiul N (trimestrul IV) un împrumut unei alte entităţi din cadrul grupului din care face parte, pentru care va încasa dobânda la începutul trimestrului 1 din exerciţiul N+1, suma de 1.500 lei.

ÎNREGISTRAREA CONTABILĂ A EXERCIȚIUL FINANCIAR	BILANȚ Active	BILANȚ Capitaluri proprii și datorii	CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE Cheltuieli	CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE Venituri
Exercițiul N: Înregistrarea unei cheltuieli de plată privind dobânda datorată, scadentă în exercițiul următor		Dobânzi de plătit (+1.000)	Cheltuieli privind dobânzile (+1.000)	-
Exercițiul N: Înregistrarea unui venit de încasat privind dobânda cuvenită, scadentă în exercițiul următor	Dobânzi de încasat (+1.500)	-	-	Venituri din dobânzi (+1.500)
Exercițiul N+1: Plata dobânzii datorate, recunoscute în exercițiul N	Disponibilități bănești (-1.000)	Dobânzi de plătit (-1.000)	-	-
Exercițiul N+1: Încasarea dobânzii cuvenite, recunoscute în exercițiul N	Disponibilități bănești (+1.500) Dobânzi de încasat (-1.500)	-	-	-

C.1.2. REGULARIZAREA CONSUMULUI DE STOCURI ÎN CAZUL INVENTARULUI INTERMITENT

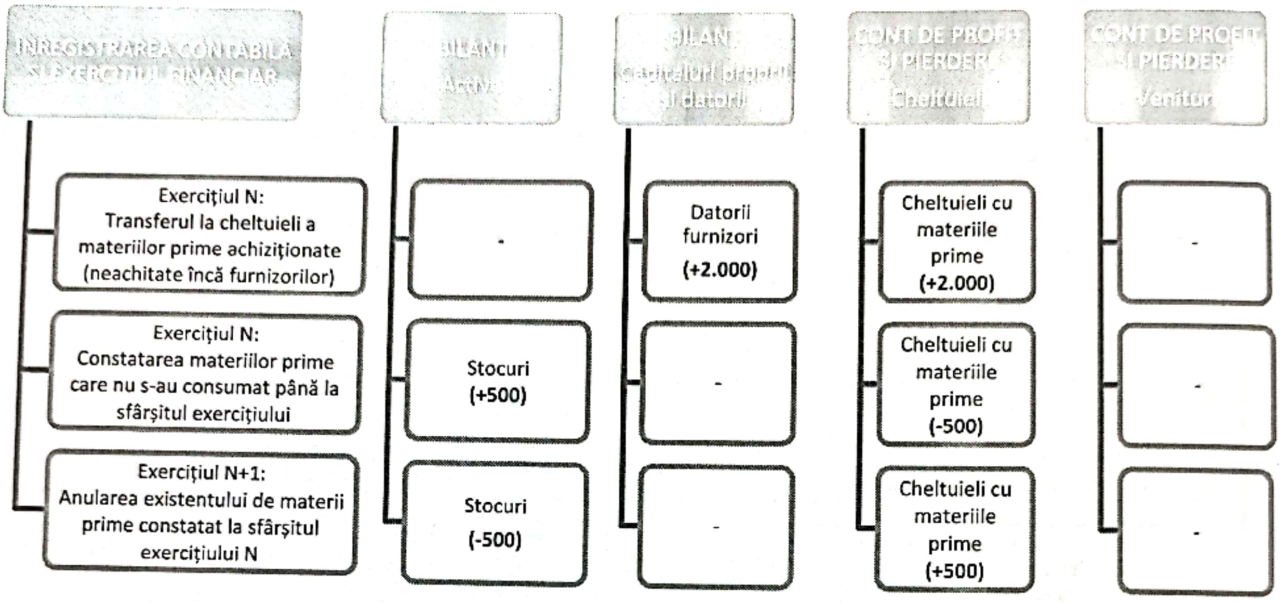
Inventarul intermitent este o formă de înregistrare a aprovizionării şi consumului de stocuri specifică entităţilor mici şi mijlocii (IMM-urilor), care poate fi utilizată în funcţie de reglementările contabile din cadrul diferitelor sisteme contabile. Constă în înregistrarea directă la cheltuielile exerciţiului curent a aprovizionărilor de stocuri, fără a se mai aştepta darea lor în consum. Ulterior, la sfârşitul exerciţiului, are loc inventarierea fizică a stocurilor, prin care se determină existentul final la această dată. Acest existent, reflectând stocurile neconsumate în cursul perioadei, se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, prin diminuarea cheltuielilor înregistrate pentru totalul aprovizionărilor. La începutul exerciţiului următor, acest existent se anulează şi procedura descrisă mai sus se reia.

Scanned with OKEN Scanner

Operația de regularizare implicată este aceea de înregistrare a stocului faptic existent la sfârșitul exercițiului financiar și de corectare a cheltuielilor specifice.

EXEMPLU

În cursul exercițiului financiar N, o entitate care aplică inventarul intermitent pentru reflectarea stocurilor s-a aprovizionat cu materii prime în valoare de 2.000 lei (pentru care decontarea se va face ulterior). La sfârșitul exercițiului, s-a determinat prin inventariere un existent final de materii prime de 500 lei.



C.1.3. DETERMINAREA ȘI ÎNREGISTRAREA DIFERENȚELOR FAVORABILE SAU NEFAVORABILE DE CURS VALUTAR AFERENTE ELEMENTELOR MONETARE EXPRIMATE ÎN DEVIZE

Sunt numite elemente monetare creanțele, datoriile și disponibilitățile bănești. Acestea pot fi uneori exprimate în devize și se înregistrează în contabilitate în urma operațiilor derulate cu parteneri externi sau a celor interne decontate în valută, pe baza unor contracte exprimate în valută. În acest caz, elementele monetare care rezultă sunt înregistrate pe parcursul exercițiului în moneda de raportare a entității, prin convertire în funcție de cursul de schimb de la data efectuării operației.

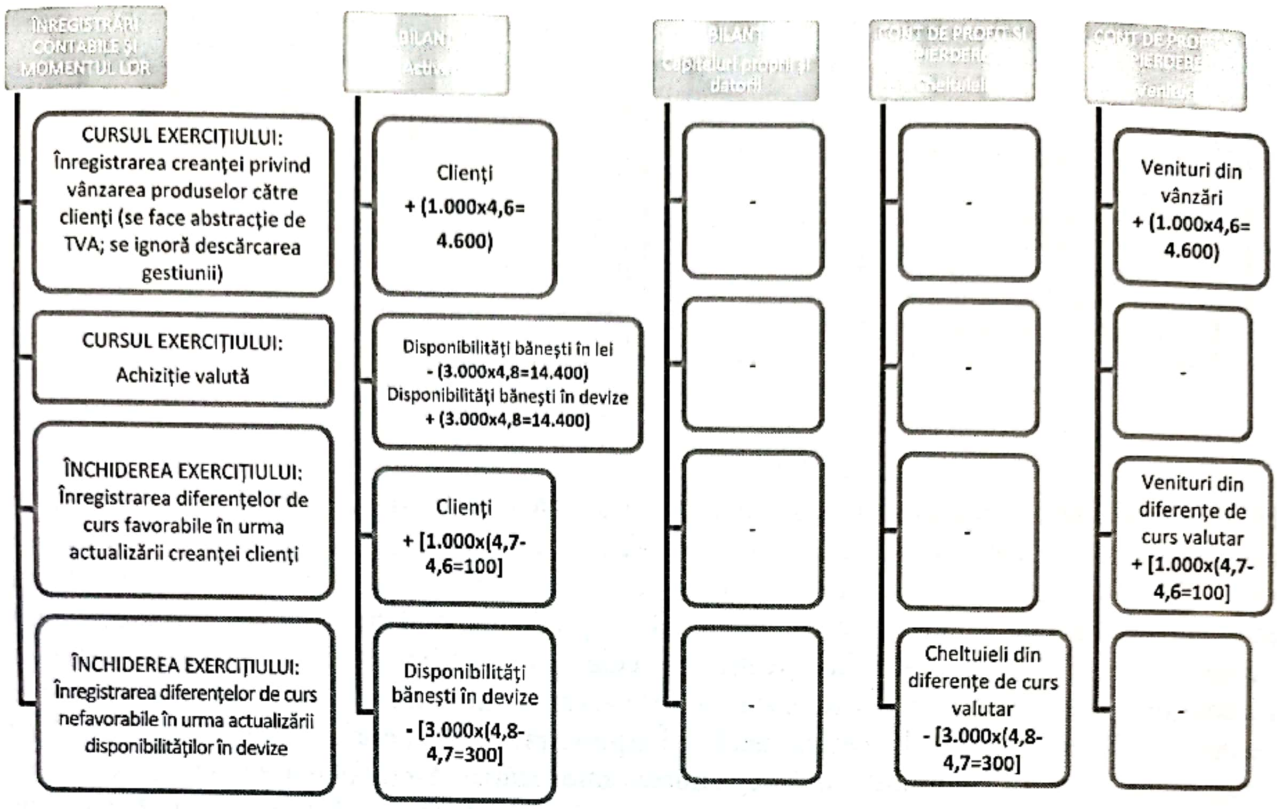
Operațiile de regularizare aferente acestor elemente se impun în cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar, creanțele/datoriile nu sunt decontate. Aceeași procedură se aplică disponibilităților bănești exprimate în devize, existente în conturi curente sau în casierie. Operațiile contabile în cauză urmăresc actualizarea elementelor monetare la data Bilanțului pentru a se asigura o raportare cât mai corectă și reală.

EXEMPLU

În cursul exercițiului, o entitate a înregistrat o factură privind o vânzare de produse finite pentru 1.000 Euro la cursul de 4,60 Lei/Euro. Aceasta se va încasa în exercițiul următor. De asemenea, entitatea are în conturile bancare la sfârșitul exercițiului suma de 3.000 Euro, cumpărați la cursul de 4,80 lei/Euro. La sfârșitul exercițiului financiar, cursul valutar este 4,70 lei/Euro.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile sunt:



C.2. OPERAȚII DE INVENTAR

Așa după cum s-a prezentat în subcapitolul 7.2 al acestui capitol inventarierea este în același timp un procedeu al metodei contabilității și o operație obligatorie, cerută de reglementările contabile a se realiza cel puțin o dată pe an, de regulă cu ocazia închiderii exercițiului financiar.

Dubla valență a inventarului anual – cantitativă și calitativă – determină ajustarea unor conturi la sfârșitul exercițiului financiar.

Astfel, operațiile de inventar se diferențiază după tipul analizelor și evaluărilor pe care le presupun după cum urmează:

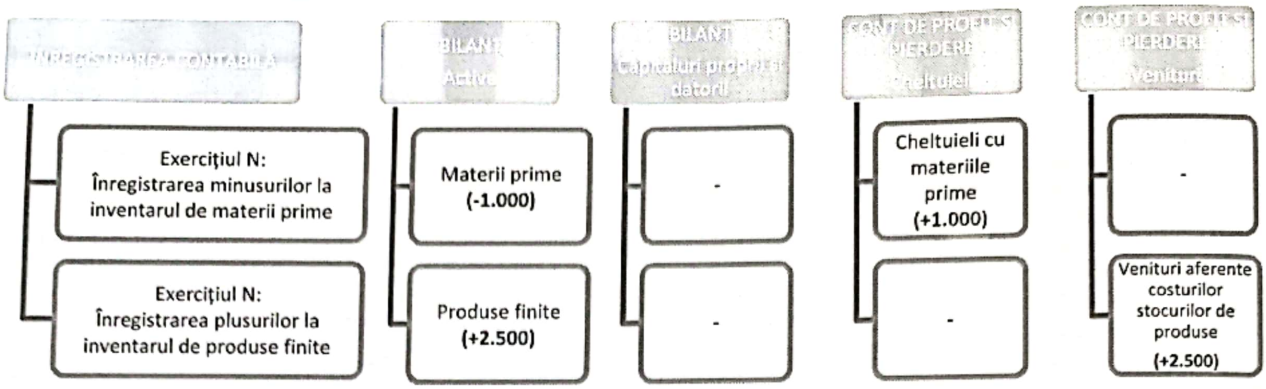
a) *inventarul de ordin cantitativ sau fizic* verifică integritatea soldurilor faptice în cazul activelor corporale și a disponibilităților bănești, precum și mărimea creanțelor și datoriilor. În cazul în care se constată diferențe între realitatea faptică și cea scriptică, contabilă, sunt necesare ajustări ale conturilor în vederea asigurării concordanței.

Modul de înregistrare a diferențelor constatate cu ocazia inventarului s-a prezentat în cadrul subcapitolului 7.2 al acestui capitol. Prezentăm aici un exemplu.

EXEMPLU

Fie următoarele diferențe la inventar constatate la sfârșitul exercițiului N: lipsă 10 kg materii prime cu o valoare contabilă de 1.000 lei, respectiv un plus la magazia de produse finite pentru 10 bucăți în valoare de 2.500 lei. Aceste operații de inventar se înregistrează potrivit următoarei scheme:

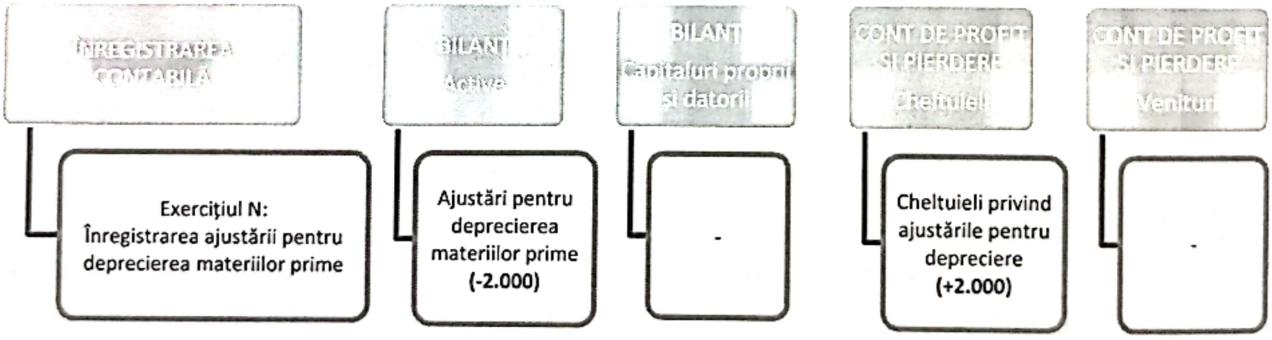
Scanned with OKEN Scanner



b) *inventarul de ordin calitativ sau valoric* analizează influența evoluției mediului economic asupra elementelor patrimoniale ale entității. Astfel, activele pot să sufere deprecieri reversibile de valoare atunci când valoarea lor de piață (curentă) determinată la sfârșitul exercițiului este inferioară celei contabile. Principiul contabil al prudenței reclamă luarea în considerare a deprecierilor sub forma ajustărilor pentru depreciere. Operațiile specifice efectuate cu ocazia inventarului anual au fost prezentate ca mod de estimare al valorii în capitolul 4.2 *Evaluarea contabilă. Costul istoric* al acestei lucrări. În plus, prezentăm aici un exemplu ca mod de înregistrare, care este similar cu înregistrarea amortizării. Amortizarea și ajustările pentru depreciere sunt considerate, ambele, active rectificative (a se vedea capitolul 2 *Obiectul contabilității*).

EXEMPLU

Fie un stoc de materii prime cu o valoare contabilă de 10.000 lei pentru care, la data inventarierii, valoarea de piață estimată este de 8.000 lei. Conform principiului prudenței, se înregistrează o ajustare pentru deprecierea materiilor prime pentru suma de 2.000 lei, potrivit următoarei scheme:



C.3. OPERAȚII DE STABILIRE ȘI REPARTIZARE A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

În ceea ce privește *operațiile de stabilire a rezultatului exercițiului*, ele urmăresc:

a) definitivarea cuantumului impozitului pe rezultatul exercițiului curent în vederea corectei imputări în conturile de cheltuieli și datorii corespunzătoare.

Necesitatea acestei operații decurge din mecanismul specific calculării și plății impozitului pe profitul curent, aferent exercițiului financiar care se încheie. Actualmente în România impozitul pe profitul curent se calculează și se plătește trimestrial.

Scanned with OKEN Scanner

În cursul exercițiului financiar se pot face plăți anticipate de impozit pe profit, în funcție de profitul realizat în exercițiul precedent, indexat la inflație.

Impozitul pe profitul curent se determină pe baza așa numitului rezultat fiscal și nu a celui contabil. Aceasta pentru că autoritatea publică, care colectează impozite și taxe directe sau indirecte, nu recunoaște pentru determinarea bazei impozabile în vederea calculării impozitului pe profitul unei entități decât o parte a cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate. În consecință, este necesară corectarea rezultatului contabil cu anumite reintegrări sau deduceri fiscale, obținându-se astfel rezultatul fiscal, potrivit următoarei ecuații:

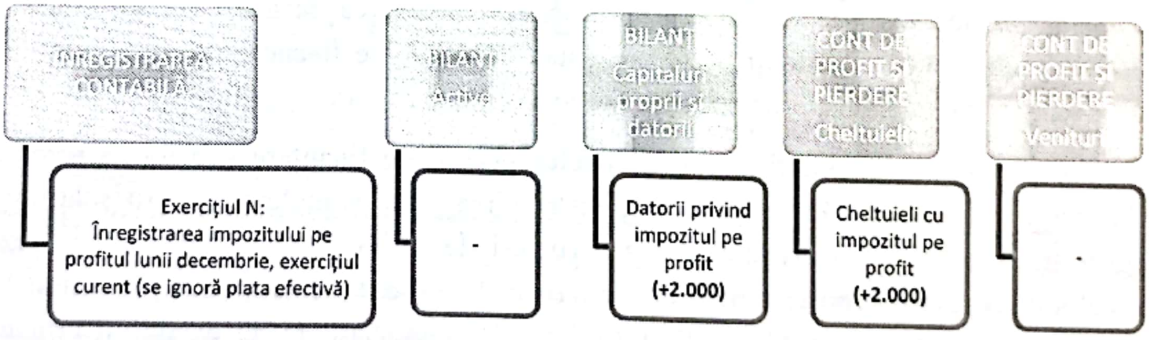
REZULTAT FISCAL (PROFIT IMPOZABIL SAU PIERDERE) = REZULTATUL CONTABIL ÎNAINTE DE IMPOZITARE – VENITURI NEIMPOZABILE + CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE FISCAL

Trecând cu semnul „-" anumite venituri, respectiv cu semnul „+" anumite cheltuieli, acestea sunt neutralizate sau excluse din rezultatul contabil în care au fost inițial cuprinse (rezultatul contabil înainte de impozitare). Veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile sunt fixate clar prin legislația fiscală din fiecare țară și perioadă, potrivit intereselor fiscale ale autorității publice sau unor motivații obiective. Cu titlu de exemplu se pot aminti ca și venituri neimpozabile dividendele primite de la alte entități, care sunt impozitate la sursă, adică la entitatea care le obține și le plătește. Pentru cheltuielile nedeductibile se pot lua ca exemplu amenzile și penalitățile pentru că acestea nu reflectă o activitate economică normală și eficientă.

Rezultatului fiscal astfel determinat i se aplică cota legală de impozit pe profit, determinându-se cheltuiala entității cu impozitul pe profitul curent care trebuie plătit bugetului public.

EXEMPLU

Pentru luna decembrie a exercițiului N impozitul pe profitul fiscal este de 2.000 lei. Se mai știe că impozitul anual, cumulat de la începutul anului este de 33.750 lei (se va ține seama de această ultimă informație la exemplul următor).



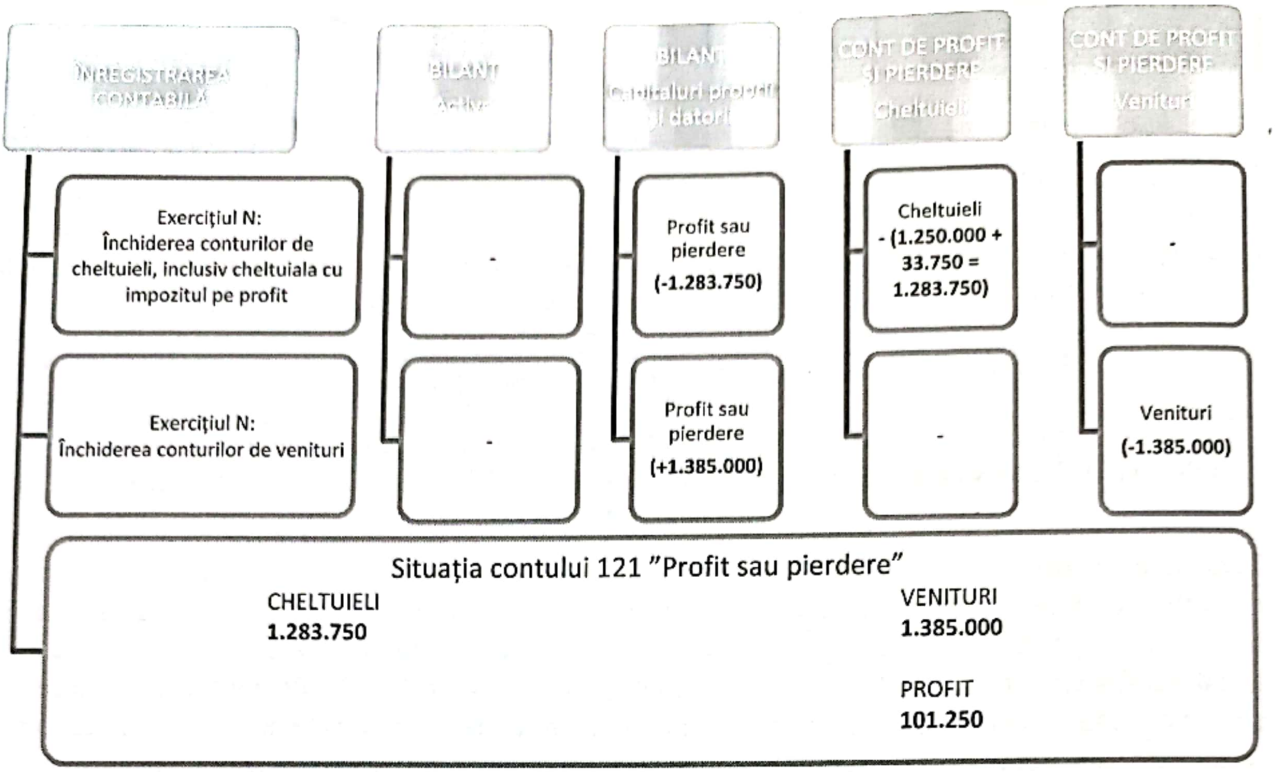
b) închiderea conturilor privind cheltuielile, inclusiv a cheltuielii cu impozitul pe profit, respectiv veniturile exercițiului curent

Acestea se transferă în contul 121 „Profit sau pierdere" care reflectă astfel rezultatul net sau după impozitare al exercițiului (dacă exercițiul se încheie cu profit) sau pierderea (dacă exercițiul se încheie cu un rezultat nefavorabil).

EXEMPLU

Pentru exercițiul N totalul cheltuielilor înregistrate, mai puțin impozitul pe profit sunt de 1.250.000 lei, iar veniturile sunt de 1.385.000 lei. Cota de impozit pe profit utilizată pentru calcule este 16%.

Scanned with OKEN Scanner



Se constată că entitatea are cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru că impozitul pe profit este de 33.750 lei în loc de 21.600 lei [(1.385.000 – 1.250.000) x 16%].

Operațiile de repartizare a rezultatului exercițiului decurg din obiectivul general contabil de a reflecta fidel activele, datoriile, capitalurile proprii, respectiv profitul sau pierderea unei entități. Astfel, trebuie reflectate destinațiile profitului net, respectiv modalitățile de acoperire a unei eventuale pierderi, chiar dacă aceste operații au un caracter provizoriu.

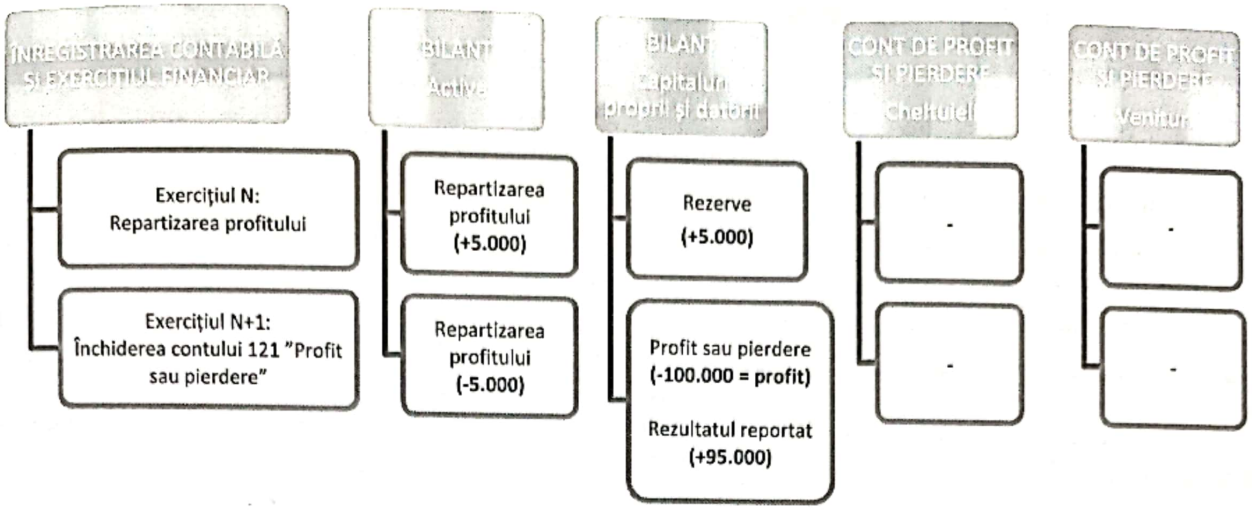
Repartizarea pe destinații a profitului net, respectiv modalitatea de acoperire a pierderii este propusă de managementul entității, este prezentată în Situațiile financiare și apoi supusă spre aprobare Adunării Generale a proprietarilor (acționari sau asociați).

Destinațiile profitului net pot fi: crearea surselor proprii de finanțare sub forma rezervelor, distribuirea dividendelor către proprietari, distribuirea unor stimulente pentru salariați sau manageri. În toate aceste cazuri se utilizează structuri ale capitalurilor proprii și anume rezerve sau rezultatul reportat pentru sumele care reprezintă destinații externe ale profitului. După aprobarea de către Adunarea Generală a Acționarilor (Asociaților), în exercițiul următor, a repartizărilor profitului net, destinațiile externe ale acestuia sunt reflectate ca și datorii. Tot în exercițiul următor se închide contul 121 „Profit sau pierdere", al cărui profit a fost repartizat pe destinațiile definitive.

EXEMPLU

Din profitul exercițiului N, în sumă de 100.000 lei, se constituie rezerve legale 5.000 lei, restul profitului rămânând nerepartizat.

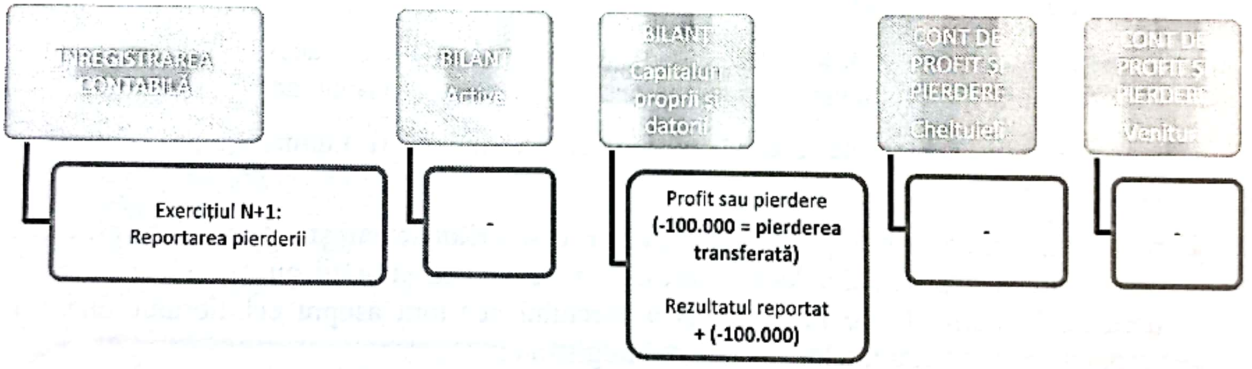
Scanned with OKEN Scanner



Dacă rezultatul exercițiului curent este o pierdere, aceasta se transferă, în exercițiul financiar următor, din contul 121 „Profit sau pierdere" în contul 117 „Rezultat reportat", urmând a fi acoperită din profitul exercițiilor viitoare sau din alte capitaluri proprii.

EXEMPLU

Exercițiul N se încheie cu o pierdere în sumă de 100.000 lei care se reportează. În acest exercițiu nu se face nici o înregistrare.



Dintre operațiile prezentate prin intermediul celor două exemple sunt considerate operații de ajustare anuală a conturilor în vederea întocmirii situațiilor financiare cele aferente exercițiului N.

D. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE

Ultima etapă premergătoare elaborării Situațiilor financiare este pregătirea balanței de verificare pe baza elementelor conturilor sintetice.

Balanța de verificare sintetică este rezultanta aplicării partidei duble în contabilitate, care determină dubla centralizare și verificare a datelor contabile.

Pe baza balanței de verificare sintetice se pot elabora Situațiile financiare, având în vedere că aceasta reflectă:

Scanned with OKEN Scanner

- corectitudinea înregistrării în conturi a operațiilor economice;
- concordanța dintre conturile sintetice și cele analitice, respectiv dintre datele contabilității analitice și cele ale evidenței operative;
- operațiile de ajustare anuală a conturilor și anume: de regularizare, de inventar, respectiv de stabilire și repartizare a rezultatului exercițiului.

Aceasta este balanța de verificare definitivă, care include și efectele înregistrării în conturi a operațiilor de ajustare anuală prezentate până acum.

Detalii despre logica și modul de construcție a balanței de verificare se regăsesc în cadrul subcapitolului 7.1. al acestui capitol.

7.3.3. Elaborarea principalelor Situații financiare

A. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE

Întocmirea situațiilor financiare, ca documente de raportare, reprezintă punctul final al ciclului anual de prelucrare a datelor prin care este redată activitatea unei entități economice. Ele sunt rezultanta aplicării ipotezelor, sistemului de evaluare și a principiilor specifice contabilității și destinate să reflecte cât mai fidel activele, datoriile, capitalurile proprii, respectiv profitul sau pierderea unei entități pentru a servi interesele unei largi game de utilizatori ai informațiilor financiare (Matiș și colectiv, 2010).

Ținând seama de obiectivele utilizatorilor și a deciziilor pe care aceștia trebuie să și le fundamenteze, Situațiile financiare își demonstrează utilitatea prin următoarele:

- reprezintă un mijloc de conducere și analiză, putând fi numite „oglinda" entității economice;
- reprezintă mijlocul principal de informare a investitorilor actuali și potențiali, a partenerilor de afaceri și a publicului larg, interesați în activitatea entității cu privire la operațiile derulate în perioada de raportare și a efectului acestora asupra echilibrului financiar, respectiv asupra rezultatelor financiare înregistrate;
- constituie o bază de calcul a indicatorilor macroeconomici și sectoriali și a elaborării prognozelor prin datele sintetice pe care le furnizează privind patrimoniul și rezultatele tuturor entităților.

În ceea ce privește structura situațiilor financiare, aceasta se diferențiază în raport cu mărimea și natura activității entităților. În cadrul acestora, entitățile economice (întreprinderi) prezintă următoarea structură a situațiilor financiare, în schema de mai jos fiind redată și caracterizarea generală a componentelor lor:

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 7.3.3.1. *Structura Situațiilor financiare*

Structura Situațiilor financiare, din care:	**A. Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014*, precum și entitățile de interes public**** • bilanțul • contul de profit și pierdere • situația modificărilor capitalului propriu • situația fluxurilor de trezorerie • notele explicative la situațiile financiare anuale **B. Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) din OMFP nr. 1802/2014***** • bilanțul prescurtat • contul de profit și pierdere • notele explicative la situațiile financiare anuale • situația modificărilor capitalului propriu (opțional) • situația fluxurilor de trezorerie (opțional)
Bilanțul	• format: obligatoriu listă (vertical) • clasificare: activele după natură și lichiditate iar datoriile după natură și exigibilitate
Contul de profit și pierdere	• format: obligatoriu listă • clasificare: cheltuielile activității de exploatare după natură
Situația fluxurilor de trezorerie	• clasificare: fluxuri ale activității de exploatare, de investiții și de finanțare • rezultanta acestor fluxuri: numerar și echivalente de numerar
Situația modificărilor capitalului propriu	• sunt prezentate toate elementele capitalurilor proprii și evoluția lor în cursul perioadei • reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei
Notele explicative la Situațiile financiare	• se recomandă secțiuni și informații specifice

*Art. 9 alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014) arată că **entitățile mijlocii și mari** sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
a) totalul activelor: 4 000 000 EUR
b) cifra de afaceri netă: 8 000 000 EUR
c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50

**Potrivit OMFP nr. 1802/2014 entitățile de interes public sunt: societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome.

***Art. 9 alin. (3) din OMFP nr. 1802/2014) arată că **entitățile mici** sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
a) totalul activelor: 4 000 000 EUR
b) cifra de afaceri netă: 8 000 000 EUR
c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50

Scanned with OKEN Scanner

Conform OMFP nr. 1802/2014, **microentitățile** sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 350 000 EUR

b) cifra de afaceri netă: 700 000 EUR

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Microentitățile, în accepțiunea actului normativ întocmesc Situații financiare care cuprind: bilanț prescurtat și cont de profit și pierdere prescurtat. Contul de profit și pierdere prescurtat trebuie să cuprindă: cifra de afaceri netă, alte venituri, costul materiilor prime și al consumabilelor, cheltuieli cu personalul, ajustări de valoare, alte cheltuieli, impozite, profit sau pierdere.

Componentele Situațiilor financiare formează un tot unitar, completându-se una pe cealaltă și contribuind la reflectarea unei imagini complete a activității entității și a efectelor sale în planul poziției financiare la sfârșitul exercițiului financiar, a evoluției acesteia pe parcursul exercițiului, precum și a performanțelor înregistrate în respectivul exercițiu.

Astfel:

Bilanțul – prezintă elementele de activ, datorii și capitaluri proprii ale entității la sfârșitul exercițiului financiar sau în alte situații prevăzute de lege.

Contul de profit și pierdere – prezintă veniturile (capacitatea de a genera numerar), cheltuielile (consumul resurselor perioadei), respectiv profitul sau pierderea (eficiența sau noneficiența în utilizarea resurselor perioadei).

Situația fluxurilor de trezorerie – reflectă modificarea elementelor Situațiilor financiare în cursul perioadei cu ajutorul fluxurilor de trezorerie (încasări și plăți) ale activității de exploatare, de finanțare, respectiv cea privind investițiile entității.

Ea permite aprecierea modificării patrimoniului net al entității în cursul exercițiului financiar, structurii financiare (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea), capacității entității de a influența mărimea și momentul apariției fluxurilor în vederea adaptării la conjunctura economică.

Situația modificării capitalului propriu – reflectă modificarea elementelor patrimoniale cu ajutorul detaliilor privind elementele componente ale capitalurilor proprii (capital social, prime legate de capital, rezerve, altele).

Notele explicative la Situațiile financiare

Ca și formă de prezentare, notele explicative sunt redate narativ, precum și sub forma unor situații sau tabele.

Ele aduc precizări sau detalii legate de:

- bazele de întocmire a situațiilor financiare

EXEMPLE

Înregistrările contabile s-au făcut în lei, iar Situațiile financiare s-au prezentat în lei și în euro, în funcție de cursul la 31 decembrie exercițiul N.
S-a aplicat baza de evaluare cost istoric în combinație cu valoarea justă (cost de înlocuire) în cazul imobilizărilor corporale care au fost reevaluate.

- politicile contabile adoptate;

EXEMPLU

S-a utilizat metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu și metoda de amortizare accelerată pentru brevetele de invenție.

Scanned with OKEN Scanner

- unele elemente (posturi) ale componentelor Situațiilor financiare

EXEMPLU

Imobilizarea vândută în cursul exercițiului care a generat un câștig reflectat în Contul de profit și pierdere, la activitatea de exploatare, este o clădire care nu mai are utilitate în actuala structură de exploatare.

Legătura dintre Situațiile financiare ale entității este redată prin următoarea schemă:

Schema nr. 7.3.3.2. *Structura Situațiilor financiare*

BILANȚ		
	S_{N-1}	S_N
Active		
Datorii		
Capitaluri proprii = Activ net		
	Variații (Δ)	

CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
F_N	
Cheltuieli	Venituri
= Pierdere netă (sau)	= Profit net

SITUAȚIA MODIFICĂRII CAPITALURILOR PROPRII				
	S_{N-1}	I	E	S_N
Capital social				
Prime de capital				
....				
Profit/pierdere netă				

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE
F_N
Flux din activitatea de exploatare = Rezultat net din exploatare încasabil - Δ Creanțe pe termen scurt legate de exploatare + Δ Datorii pe termen scurt legate de exploatare
Flux din activitatea de finanțare = Rezultat net din finanțare + Creșteri de capitaluri proprii externe și de datorii financiare - Diminuări de capitaluri proprii externe și rambursări de datorii financiare - Δ Creanțe pe termen scurt legate de finanțare + Δ Datorii pe termen scurt legate de finanțare
Flux din activitatea de investiții = Rezultat net din investiții - Achiziții de imobilizări - Δ Creanțe pe termen scurt legate de investiții + Δ Datorii pe termen scurt legate de investiții
= Δ Active lichide (Disponibilități bănești și elemente asimilate)

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ALE EXERCIȚIULUI N

Sursă: adaptare după Pântea și Deaconu, 2004

unde:

S_{N-1} - sold final al exercițiului precedent
S_N - sold final al exercițiului curent
F_N - fluxuri ale exercițiului N
I – intrări în cursul exercițiului N
E – ieșiri în cursul exercițiului N

Dintre componentele Situațiilor financiare, definitorii pentru reflectarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, respectiv a profitului sau pierderii unei entități economice indiferent de mărime sau natură a activității sunt Bilanțul, respectiv Contul de profit și pierdere. Acestea două vor fi dezvoltate în continuare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

B. BILANȚUL CA DOCUMENT DE RAPORTARE FINANCIARĂ

Bilanțul, ca și componentă a Situațiilor financiare, este instrumentul prin care se realizează aplicarea principiului dublei reprezentări a elementelor patrimoniale. Astfel, prin forma și conținutul său standardizat pe care trebuie să le respecte toate entitățile care îl întocmesc, el reflectă activele și pasivele patrimoniale, așa cum indică următoarea egalitate:

ACTIVE = PASIVE (CAPITALURI PROPRII + DATORII)

Activele patrimoniale sunt prezentate în actualele reglementări contabile drept resurse economice, care rezultă din investirea resurselor de finanțare obținute de entitate de la proprietari și creditori. Pasivele patrimoniale reflectă aceste resurse de finanțare, diferențiindu-se după proveniența lor în capitaluri proprii și datorii. Dacă se ține seama de interesele utilizatorilor externi ai informației contabile, în principal proprietarii, forma Bilanțului poate fi adaptată, reflectând capitalurile proprii sau activul net, așa după cum indică următoarea egalitate:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

În această formă, Bilanțul are chiar un rol anticipativ oferind informații privind capacitatea entității de a degaja disponibilități bănești și alte active lichide (prin evidențierea activelor și a gradului lor de lichiditate), precum și resursele de finanțare necesare în viitor (capitaluri proprii, datorii financiare, comerciale, altele).

În ceea ce privește *construcția Bilanțului*, acesta se întocmește pe baza datelor balanței de verificare sintetice. El cuprinde soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de Bilanț (care reflectă elementele patrimoniale) privind exercițiul financiar încheiat precum și ale celui precedent. Completarea Bilanțului se face, pe rânduri numerotate, cu valoarea netă contabilă a elementelor patrimoniale existente la închiderea exercițiului financiar. Valorile nete contabile corespund activelor și se determină astfel:

VALOARE NETĂ CONTABILĂ = VALOARE BRUTĂ CONTABILĂ (DE INTRARE) – AMORTIZARE CUMULATĂ DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE/PIERDERI DE VALOARE EXISTENTE LA SFÂRȘITUL ANULUI

Din punct de vedere al *structurii* sale, Bilanțul păstrează, în general, clasamentul structurilor contabile cuprinse în planul de conturi. Elementele componente ale Bilanțului se constituie în grupe, subgrupe și posturi. Potrivit reglementărilor contabile actuale specifice entităților economice, grupele și subgrupele Bilanțului sunt:

a) *Grupe de activ,* care sunt rezultatul aplicării criteriilor naturii, destinației și lichidității activelor:

- *Active imobilizate*, care reflectă activele cu lichiditate mai mare de un an, destinate ciclului de exploatare sau realizării unor investiții externe pe termen lung, active diferențiate după natură în necorporale, corporale și financiare;
- *Active circulante (curente)*, care reflectă activele cu lichiditate mai mică de un an, destinate ciclului de exploatare, realizării unor investiții externe pe termen scurt sau provenind din decontările financiare ale entității, active care se diferențiază după natură în stocuri, creanțe, investiții financiare pe termen scurt și disponibilități bănești;

- *Cheltuieli în avans*, care sunt active de regularizare provenite din aplicarea principiului independenței exercițiului.

b) *Grupe de pasiv* sunt rezultatul aplicării criteriilor naturii, provenienței și exigibilității pasivelor. Acestea se prezintă astfel:

- *Capitaluri proprii*, care reflectă resursele aduse de acționari/asociați, respectiv obținute de entitate prin fructificarea resurselor inițiale și destinate acestor proprietari.

  Ele sunt lăsate la dispoziția entității o perioadă nedeterminată de timp și se diferențiază după natură în capital, prime de capital, rezerve, rezultat reportat și rezultatul exercițiului;

- *Provizioane*, care sunt rezultatul aplicării principiului contabil al prudenței și reflectă resurse create în exercițiul curent pentru a acoperi în viitor anumite riscuri sau cheltuieli de efectuat;

- *Datorii,* care provin de la diferiți terți și sunt utilizate de entitate o perioadă mai mare sau mică de un an și se diferențiază după natură în datorii financiare, comerciale, fiscale, sociale etc.;

- *Venituri în avans*, care sunt pasive de regularizare provenite din aplicarea principiului independenței exercițiului.

Posturile Bilanțului sunt elementele componente ale subgrupelor de mai sus și vor fi prezentate în cadrul exemplului privind construcția Bilanțului.

În general vorbind, pasivul Bilanțier poate fi reprezentat în două ipostaze: înainte sau după repartizarea/acoperirea rezultatului exercițiului curent (profitul net sau pierderea).

Reglementările contabile românești indică a doua variantă, când prin pasivul Bilanțului se pune în evidență rezultatul exercițiului ca o componentă a capitalurilor proprii, trecută la postul respectiv cu semnul „+" dacă este vorba de profit sau cu semnul „–" în cazul unei pierderi, în corelație cu postul în care este trecut soldul contului 129 „Repartizarea profitului" și care reflectă repartizarea profitului în cursul exercițiului.

În ceea ce privește *forma sa de prezentare*, în teoria și practica de specialitate sunt redate două scheme posibile de Bilanț: orizontală și verticală, după cum se acordă prioritate unui anumit obiectiv al întocmirii Bilanțului raportat la principalii utilizatori de informații financiare.

Astfel:

a) *schema de Bilanț orizontală* răspunde necesităților de centralizare și verificare a aplicării partidei duble în contabilitate și corespunde egalității:

ACTIVE = PASIVE (CAPITALURI PROPRII + DATORII)

ACTIVE	CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII
Active imobilizate Active circulante Cheltuieli în avans	Capitaluri proprii Provizioane Datorii Venituri în avans
TOTAL ACTIV	*TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII (PASIV)*

Scanned with OKEN Scanner

b) *schema de Bilanț verticală* răspunde necesităților de informare externă ale utilizatorilor, în principal proprietarilor și corespunde egalității:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

ACTIVE
Active imobilizate Active circulante Cheltuieli în avans
"-" DATORII
Datorii curente *Active curente – Datorii curente (subtotal)* *Total active – Datorii curente (subtotal)* Datorii pe termen lung Provizioane Venituri în avans
CAPITALURI PROPRII = Total active – Total datorii

Bilanțul este întocmit ținându-se seama de toate principiile contabile admise, fie prin aplicarea directă a acestora cu ocazia etapelor premergătoare elaborării sale (principiul prudenței, independenței, evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv), fie prin aplicarea lor pe parcursul exercițiului financiar cu ocazia contabilizării operațiilor economice ale entității.

C. CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE CA DOCUMENT DE RAPORTARE FINANCIARĂ

Contul de profit și pierdere este cea de a doua componentă de bază a Situațiilor financiare, alături de Bilanț, pe care îl completează cu noi informații. Dacă Bilanțul este un document de raportare de ordin „financiar", reflectând elementele patrimoniale ale entității la sfârșitul exercițiului, Contul de profit și pierdere are un sens esențialmente „economic", reflectând performanța entității înregistrată pe parcursul exercițiului. Astfel, el descrie activitatea entității într-un trecut recent și reflectă cu claritate situația rezultatului obținut din activitățile sale curente sau întâmplătoare.

Analizând Contul de profit și pierdere se poate observa cum o entitate – care desfășoară activități economice – face afaceri și dacă a obținut un profit sau o pierdere.

Înainte de a trata Contul de profit și pierdere ca și document de raportare financiară periodică trebuie să se pornească de la modul de formare a rezultatului obținut de o entitate.

Operațiile derulate în cursul exercițiului se diferențiază după influența pe care o au asupra rezultatului exercițiului în:

- operații care nu au influență asupra rezultatului: modificări de volum sau structură a activelor, capitalurilor proprii și datoriilor unei entități (recunoscute în Bilanț);
- operații cu influență asupra rezultatului (recunoscute în Contul de profit și pierdere).

Astfel, entitatea furnizează bunuri și servicii din care obține venituri și pentru aceasta consumă alte bunuri și servicii, care reprezintă cheltuieli. Traducerea valorică a acestor operații degajă un sold care constituie rezultatul exercițiului, potrivit ecuației:

VENITURI – CHELTUIELI = REZULTAT

Scanned with OKEN Scanner

De remarcat că, deşi rezultatul recunoscut în Contul de profit şi pierdere este anual, potrivit metodologiei contabile şi fiscale din fiecare ţară, el poate fi determinat la intervale mai scurte de timp (luna, trimestrul, semestrul).

În ceea ce priveşte *construcţia Contului de profit şi pierdere*, aceasta se bazează pe rulajele conturilor care reflectă cheltuielile (clasa 6 din planul de conturi) şi veniturile (clasa 7 din planul de conturi) din balanţa sintetică anuală.

Ca şi *structură*, Contul de profit şi pierdere cuprinde grupe, subgrupe şi posturi ale elementelor de cheltuieli şi venituri. În raport cu conţinutul planului de conturi, un post al contului de profit şi pierdere poate să corespundă unei grupe, mai multor grupe, unui cont sau mai multor conturi, în funcţie de schema cerută sau recomandată în cadrul fiecărui sistem contabil şi în funcţie de principiul pragului de semnificaţie care poate să opereze în acel sistem.

Ordinea posturilor din Contul de profit şi pierdere nu coincide perfect cu cea a simbolurilor conturilor din planul de conturi datorită necesităţii regrupării posturilor în rubrici semnificative pentru prezentarea performanţei către utilizatorii de informaţii financiare.

Potrivit reglementărilor contabile actuale specifice entităţilor economice (întreprinderi), grupele şi subgrupele contului de profit şi pierdere sunt:

a) *Grupa rezultatului din exploatare,* care reflectă veniturile şi cheltuielile generate de activităţile de bază ale entităţii, corespunzătoare obiectului ei de activitate.
b) *Grupa rezultatului financiar*, care reflectă veniturile şi cheltuielile provenite din investiţiile externe, de natură financiară ale entităţii, respectiv din costul remunerării resurselor de finanţare obţinute în cursul perioadei.
c) *Impozitul pe profit* aferent exerciţiului curent.

Astfel, Contul de profit şi pierdere este un tablou al veniturilor şi cheltuielilor unei perioade având ca şi sold rezultatul net contabil. Acesta este determinat în cascadă, pe următoarele niveluri: rezultat din exploatare, rezultat financiar, rezultat curent (format din rezultatul din exploatare şi cel financiar) şi impozitul pe profit. Această separare pe paliere este necesară pentru ca utilizatorii să cunoască incidenţa unor operaţii de natură neobişnuită, cu grad mare de anormalitate faţă de activităţile ordinare sau curente, reproductibile în viitor, respectiv să cunoască incidenţa regulilor fiscale, derogatorii de la regulile contabile.

Ca *formă de prezentare*, Contul de profit şi pierdere cuprinde cheltuielile şi veniturile aferente exerciţiului curent, respectiv celui precedent. Acestea pot fi regrupate într-o schemă orizontală sau verticală. De asemenea, cheltuielile şi veniturile cuprinse în grupa rezultatului din exploatare pot fi clasificate după natură sau după destinaţie.

După modul de aranjare a cheltuielilor şi veniturilor, schemele contului de profit şi pierdere sunt:

a) *Schema orizontală*, care separă cheltuielile de venituri, aşa cum au fost ele preluate în contul 121 „Profit sau pierdere", degajând în final rezultatul net al exerciţiului:

CHELTUIELI	VENITURI
Cheltuieli de exploatare Cheltuieli financiare Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite	Venituri din exploatare Venituri financiare
TOTAL CHELTUIELI	*TOTAL VENITURI*
REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI	

Scanned with OKEN Scanner

b) *Schema verticală*, care prezintă cheltuielile și veniturile pe paliere ale rezultatului exercițiului, oferind mai multe posibilități de analiză a unor indicatori intermediari:

Venituri din exploatare "-" Cheltuieli din exploatare
= REZULTATUL DIN EXPLOATARE (RE)
Venituri financiare "-" Cheltuieli financiare
= REZULTATUL FINANCIAR (RF)
REZULTATUL CURENT (RE + RF)
"-" Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite
= *REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI*

După modul de clasificare a cheltuielilor și veniturilor din exploatare, schemele parțiale ale Contului de profit și pierdere sunt:

a) *Clasificarea după natură:*

Venituri din exploatare
Venituri din vânzări (Cifra de afaceri) "±" Venituri aferente costului producției în curs de execuție (Variația stocurilor) "±" Venituri din producția de imobilizări "+" Alte venituri din exploatare
Cheltuieli din exploatare
"-" Cheltuieli materiale "-" Cheltuieli cu personalul "-" Cheltuieli cu ajustările de valoare "-" Alte cheltuieli de exploatare
= REZULTATUL DIN EXPLOATARE

b) *Clasificarea după destinație sau locul de formare:*

Venituri din vânzări (Cifra de afaceri) "-" Costul vânzărilor
Marja brută
"-" Cheltuielile activității de bază "-" Cheltuielile activităților auxiliare "-" Cheltuieli indirecte de producție "-" Cheltuieli de desfacere "-" Cheltuieli generale de administrație "-" Alte cheltuieli de exploatare
= REZULTATUL DIN EXPLOATARE

Contul de profit și pierdere este întocmit ținându-se seama de toate principiile contabile admise, fie prin aplicarea directă a acestora cu ocazia etapelor premergătoare elaborării sale (principiul prudenței, independenței, necompensării), fie prin aplicarea lor pe parcursul exercițiului financiar cu ocazia contabilizării operațiilor economice ale entității.

Scanned with OKEN Scanner

D. Verificări ale cunoştinţelor

Întrebări:

Verificarea elementelor cheie ale capitolului:

Etapa premergătoare

- Explicaţi semnificaţia şi daţi un exemplu pentru etapa verificării înregistrării corecte în conturi a operaţiilor economice

Etapa premergătoare

- Enumeraţi operaţiile de ajustare a conturilor şi explicaţi semnificaţia operaţiilor de regularizare
- Explicaţi decalajul între exerciţii financiare a înregistrării în conturi a unor cheltuieli şi venituri

Etapa premergătoare

- Explicaţi semnificaţia şi daţi un exemplu pentru operaţiile de inventar
- Explicaţi semnificaţia şi daţi un exemplu pentru operaţiile de stabilire şi repartizare a rezultatului exerciţiului

Elaborarea Situaţiilor financiare

- Arătaţi care este structura Bilanţului şi variantele sale ca format

Elaborarea Situaţiilor financiare

- Arătaţi care este structura Contului de profit şi pierdere şi variantele sale ca format

Scanned with OKEN Scanner

Modele de test grilă (un singur răspuns corect):

1.	***Întocmirea Situațiilor financiare (setul de documente de raportare financiară la sfârșitul exercițiului) se situează în cronologia etapelor contabile de prelucrare a datelor:***
A	Între înregistrarea operațiilor în Registrul Jurnal și înregistrarea acestora în Registrul Cartea Mare
B	Înainte de inventariere
C	Între înregistrarea operațiilor în Cartea Mare și întocmirea balanței de verificare finale
D	După pregătirea balanței de verificare finale
E	Niciun un răspuns nu este corect
2.	***Ce înseamnă format orizontal al Bilanțului?***
A	Apare sub formă de tabel (tablou) în care activele sunt prezentate în partea stângă iar capitalurile proprii și datoriile în partea dreaptă
B	Apare sub formă de tabel (tablou) în care activele sunt prezentate în partea dreaptă iar capitalurile proprii și datoriile în partea stângă
C	Apare sub formă de listă în care activele sunt prezentate în prima parte, urmate de datorii și capitaluri proprii
D	Apare sub formă de listă în care datoriile sunt prezentate în prima parte, urmate de active și capitaluri proprii
E	Apare sub formă de listă în care capitalurile proprii sunt prezentate în prima parte, urmate de active și datorii
3.	***Rezultatul exercițiului determinat pe baza relației „Venituri – Cheltuieli"(V – C) este:***
A	Profit atunci când V>C și se regăsește în structura Activelor cu semnul „+"
B	Profit atunci când V<C și se regăsește în structura Activelor cu semnul „+"
C	Profit atunci când V>C și se regăsește în structura Pasivelor cu semnul „-"
D	Pierdere atunci când V<C și se regăsește în structura Activelor cu semnul „-"
E	Pierdere atunci când V<C și se regăsește în structura Pasivelor cu semnul „-"

Exemple completate de Situații financiare

Pentru exemplele următoare s-au utilizat datele Balanței de verificare luate ca și exemplu în cadrul subcapitolului 7.1 *Balanța de verificare* (secțiunea D a subcapitolului).

Mai jos este prezentat un exemplu de construcție a unui Bilanț (exemplu cifric preluat de la subcapitolul 7.1. Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare) după modelul vertical cerut de reglementările contabile actuale destinate entităților economice considerate mari. De menționat că entitățile considerate mici și mijlocii (IMM-urile) utilizează același model de Bilanț, însă îl întocmesc într-o formă simplificată (prescurtat). Față de prevederile OMFP nr. 1802/2014, formatul Situațiilor financiare prezentate în aceste exemple diferă puțin, ca urmare a faptului că sunt aferente unui an următor lui 2014, așadar actualizate. Actualizarea s-a realizat în baza art. 129 din actul normativ care arată că: *formatul, nomenclatura și terminologia elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe sunt adaptate, prin reglementări speciale emise în acest sens de către Ministerul Finanțelor Publice și alte autorități de reglementare, în cazurile în care natura specifică a activității anumitor entități justifică acest lucru.*

Bilanț
încheiat la 31.12.N

Lei

Nr. crt.	Elemente de Bilanț	Sold la 01.01.N	Sold la 31.12.N
A	ACTIVE IMOBILIZATE		
I	*Imobilizări necorporale*		
1	Cheltuieli de constituire		
2	Cheltuieli de dezvoltare		
3	Concesiuni, brevete, licențe....		
4	Fond comercial		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Elemente de Bilanţ	Sold la 01.01.N	Sold la 31.12.N
5	Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale		
6	Avansuri		
7	TOTAL (rd.1 la 6)		
II	*Imobilizări corporale*		
8	Terenuri şi construcţii	1.608.684	1.084.223
9	Instalaţii tehnice si maşini	4.594.473	3.429.054
10	Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	207.273	173.791
11	Investiţii imobiliare		
12	Imobilizări corporale în curs		
13	Investiţii imobiliare în curs		
14	Active-resurse minerale		
15	Active biologice		
16	Avansuri		
17	TOTAL (rd.8 la 16)	6.410.430	4.687.068
III	*Imobilizări financiare*		
18	Acţiuni deţinute la filiale		
19	Împrumuturi acordate entităţilor din grup		
20	Acţiunile deţinute la entităţile asociate şi la entităţile controlate în comun		
21	Împrumuturi acordate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun		
22	Alte titluri imobilizate		
23	Alte împrumuturi	9.836.377	27.885.777
24	TOTAL (rd.18 la 23)	9.836.377	27.885.777
25	*ACTIVE IMOBILIZATE TOTAL (rd.7+17+24)*	16.246.807	32.572.845
B	ACTIVE CIRCULANTE		
I	*Stocuri*		
26	Materii prime şi materiale consumabile	7.740.527	9.904.661
27	Producţie în curs de execuţie	71.006.212	80.784.096
28	Produse finite şi mărfuri		689
29	Avansuri pentru cumpărări de stocuri	96.659	102.667
30	TOTAL (rd.26 la 29)	78.843.398	90.792.113
II	*Creanţe*		
31	Creanţe comerciale	39.322.759	24.854.037
32	Sume de încasat de la entităţi afiliate	29.338.260	2.217.927
33	Sume de încasat – interese de participare		
34	Alte creanţe	7.943.791	5.111.200
35	Capital subscris şi nevărsat		
36	Creanţe reprezentând dividend		
37	TOTAL (rd.31 la 36)	76.604.810	32.183.164
III	*Investiţii financiare pe termen scurt*		
38	Acţiuni deţinute la entităţile afiliate		
39	Alte investiţii pe termen scurt		
40	TOTAL (rd.38 + 39)		
IV 41	*Casa şi conturi la bănci*	*31.190.046*	*134.985.118*
42	*ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.30+37+40+41)*	*186.638.254*	*257.960.395*

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Elemente de Bilanț	Sold la 01.01.N	Sold la 31.12.N
C 43	CHELTUIELI ÎN AVANS	22.256.479	15.897.024
44	Sume mai mici de un an		
45	Sume mai mari de un an		
D	DATORII MAI MICI DE UN AN		
46	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni		
47	Sume datorate instituțiilor de credit	38.984.088	30.817.555
48	Avansuri încasate în contul comenzilor		31.675.223
49	Datorii comerciale – furnizori	73.194.546	38.159.895
50	Efecte de comerț de plătit		
51	Sume datorate entităților din grup		25.449.448
52	Sume datorate – entitățile asociate și controlate în comun		
53	Alte datorii (fiscale, sociale, diverse)	9.483.790	31.403.661
54	TOTAL (rd.46 + 53)	121.662.424	157.505.782
E 55	Active circulante, respectiv datorii curente nete (rd.42+43-54-74)	5.462.859	-10.612.167
F 56	Total active minus datorii curente (rd.25+55)	21.709.666	21.960.678
G	DATORII MAI MARI DE UN AN		
57	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni		
58	Sume datorate instituțiilor de credit		
59	Avansuri încasate în contul comenzilor		
60	Datorii comerciale – furnizori		
61	Efecte de comerț de plătit		
62	Sume datorate entităților din grup		
63	Sume datorate – entitățile asociate și controlate în comun		
64	Alte datorii (fiscale, sociale, diverse)		
65	TOTAL (rd.57 + 64)		
H	PROVIZIOANE		
66	Provizioane pentru pensii și obligații similare		
67	Provizioane pentru impozite		
68	Alte provizioane		
69	TOTAL (rd.66 + 68)		
I	VENITURI ÎN AVANS		
70-72	Subvenții pentru investiții		
73	Venituri înregistrate în avans (rd.74+75)	81.769.450	126.963.804
74	mai mici de un an	81.769.450	126.963.804
75	mai mari de un an		
76-78	Venituri aferente active primite transfer de la clienți		
79	Fond comercial negativ		
80	TOTAL (rd.70 + 73+76+79)	81.769.450	126.963.804
J	CAPITAL ȘI REZERVE		
I 81-85	Capital (subscris vărsat*, subscris nevărsat, patrimoniul regiei, …)		
86	TOTAL (rd.81 + 85)		
II	Prime de capital		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Elemente de Bilanț	Sold la 01.01.N	Sold la 31.12.N
87			
III 88	Rezerve din reevaluare		
IV	Rezerve		
89	Rezerve legale		
90	Rezerve statutare/contractuale		
91	Alte rezerve	35.455	35.455
92	TOTAL (rd.89 + 91)	35.455	35.455
93	Acțiuni proprii		
94	Câștiguri-instrumente de capitaluri proprii		
95	Pierderi-instrumente de capitaluri proprii		
V 96-97	Profitul sau pierderea reportată	21.596.020	21.674.211
VI 98	Profitul sau pierderea exercițiului financiar Sold C	78.191	251.012
99	Sold D		
100	Repartizarea profitului		
101	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 86+87+88+92-93+94-95+96-97+98-99-100)	21.709.666	21.960.678

**filială, nu are capital propriu*

În continuare este prezentat un exemplu de construcție a unui Cont de profit și pierdere (exemplu cifric preluat de la subcapitolul 7.1. Centralizarea și verificarea înregistrărilor în conturi. Balanța de verificare) după modelul vertical, cu clasificarea după natură a elementelor rezultatului de exploatare cerut de reglementările contabile actuale ale entităților economice.

Contul de profit și pierdere
încheiat la 31.12.N

Lei

Nr. crt.	Elemente de venituri și cheltuieli	N-1	N
I 1	*Cifra de afaceri netă (rd. 2+3+4+5+6)*	*136.195.694*	*178.684.631*
2	Producția vândută	136.135.774	178.684.631
3	Venituri din vânzarea mărfurilor	59.920	
4	Reduceri comerciale acordate		
5	Venituri din dobânzi...entități radiate...leasing în derulare		
6	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete		
II	*Venituri aferente costului producției în curs de execuție*		
7	Sold C	*2.586.648*	*4.755.414*
8	Sold D		
III 9	*Venituri din producția de imobilizări corporale/necorporale*		
IV 10	*Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale*		
V 11	*Venituri din producția de investiții imobiliare*		
VI 12	*Venituri din subvenții de exploatare*		
VII 13-15	*Alte venituri din exploatare*	*6.839.475*	*-2.872.326*

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Elemente de venituri și cheltuieli	N-1	N
16	VENITURI DIN EXPLOATARE – total (rd.1+7-8+9+10+11+12+13)	*145.621.817*	*180.567.719*
VIII	*Cheltuieli materiale*		
a) 17	Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	24.773.076	49.073.309
18	Alte cheltuieli materiale	1.756.737	255.004
b) 19	Alte cheltuieli externe (energie, apa)	573.902	417.762
c) 20	Cheltuieli privind mărfurile	103.216	
21	Reduceri comerciale primite	246.150	269.147
IX 22	*Cheltuieli cu personalul (rd.23+24)*	*12.956.687*	*12.496.447*
a) 23	Salarii și indemnizații	10.130.841	9.864.117
b) 24	Cheltuieli cu asigurările și protecția socială	2.825.846	2.632.330
X	*Ajustări ale valorii activelor*		
a) 25	Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale (rd. 26-27)	3.047.090	2.532.530
26	Cheltuieli	3.047.090	2.532.530
27	Venituri		
b) 28	Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 29-30)		122.266
29	Cheltuieli		122.266
30	Venituri		
XI 31	*Alte cheltuieli de exploatare (rd. 32 la 38)*	*100.005.702*	*113.017.079*
a) 32	Cheltuieli privind prestațiile externe	86.925.604	101.685.114
b) 33	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	1.021.214	286.530
c) 34	Cheltuieli protecție mediu		
d) 35	Cheltuieli reevaluare imobilizări corporale		
e) 36	Cheltuieli cu calamități și similare		
f) 37	Alte cheltuieli	12.058.884	11.045.435
38	Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare...		
39	*Ajustări privind provizioanele (rd.40-41)*		
40	Cheltuieli		
41	Venituri		
42	CHELTUIELI DE EXPLOATARE –total (rd. 17 la 20-21+22+25+28+31+39)	*142.970.260*	*177.645.250*
	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE		
43	*Profit*	*2.651.557*	*2.922.469*
44	*Pierdere*		
XII 45	Venituri din interese de participare		
46	din care, venituri obținute de la entitățile afiliate		
XIII 47	Venituri din dobânzi	59.581	11.843
48	din care, venituri obținute de la entitățile afiliate		
XIV 49	Venituri din subvenții exploatare-dobânda datorată		
XV 50	Alte venituri financiare	3.414.841	2.101.673

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Elemente de venituri şi cheltuieli	N-1	N
51	Din care, venituri din alte imobilizări financiare		
52	VENITURI FINANCIARE – total (rd. 45+47+49+50)	3.474.422	2.113.516
XVI 53	Ajustări de valoare – imobilizări financiare şi investiţii deţinute ca active circulante (rd.54-55)		
54	Cheltuieli		
55	Venituri		
XVII 56	Cheltuieli privind dobânzile	2.031.150	1.876.830
57	din care, cheltuielile în relaţia cu entităţile afiliate		
58	Alte cheltuieli financiare	3.620.555	2.577.332
59	CHELTUIELI FINANCIARE – total (rd.53+56+58)	*5.651.705*	*4.454.162*
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ		
60	*Profit*		
61	*Pierdere*	*2.177.283*	*2.340.646*
62	*VENITURI TOTALE*	149.096.239	182.681.235
63	*CHELTUIELI TOTALE*	148.621.965	182.099.412
XVIII	*PROFITUL SAU PIERDEREA BRUTĂ*		
64	*Profit*	474.274	581.823
65	*Pierdere*		
XIX 66	Impozit pe profit	396.083	330.811
XX 67	Impozitul specific unor activităţi		
XXI 68	Alte impozite neprezentate în elementele de mai sus		
XXII	*PROFITUL SAU PIERDEREA NETĂ A EXERCIŢIULUI FINANCIAR*		
69	*Profit*	*78.191*	*251.012*
70	*Pierdere*		

Ultimul exemplu privind formatul actual al Situaţiilor financiare întocmite de entităţile mari româneşti este cel al unei Note la Situaţiile financiare. Am extras pentru ilustrare doar prima parte a acestei note, a doua parte reprezentând amortizarea înregistrată pentru activele imobilizate ca şi: amortizare la începutul anului, amortizare în cursul anului, amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidenţă, respectiv amortizare la sfârşitul anului.

Extras din Nota Situaţia activelor imobilizate –Valori brute – Lei

	Elemente de imobilizări	*Sold iniţial*	*Creşteri*	*Reduceri*		*Sold final*
				Total	Din care, dezmembrări şi casări	
	Imobilizări necorporale					
1	Cheltuieli de constituire				X	
	.....					
2	Alte imobilizări	396.144			X	396.144
3	Avansuri şi imobilizări necorporale în curs				X	
4	TOTAL (rd.1 la 3)	396.144			X	396.144
	Imobilizări corporale					
5	Terenuri				X	
6	Construcţii	4.403.252				4.403.252
7	Instalaţii tehnice şi maşini	23.153.058	768.113	257.805	211.705	23.663.366
8	Alte instalaţii, mobilier	1.059.161	98.591	23.408	21.250	1.134.344
9	....					
10	TOTAL (rd.5 la 9)	28.615.471	866.704	281.213	232.955	29.200.962
11	Imobilizări financiare	9.836.377	18.129.098	79.698	X	27.885.777
12	Active imobilizate TOTAL (rd.4+10+11)	38.847.992	18.995.802	360.911	232.955	57.482.883

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Aplicație practică privind completarea Situațiilor financiare anuale pentru microentități

Conform celor prezentate în cadrul subcapitolului 7.3.3 *Elaborarea principalelor Situații financiare* (secțiunea A) microentitățile întocmesc Situații financiare anuale simplificate. Prezentăm mai jos o aplicație practică privind contabilizarea unor operații economice și transcrierea lor în Registrul Jurnal și în Registrul Cartea Mare, respectiv privind întocmirea Balanței de verificare și a Situațiilor financiare anuale pentru o astfel de entitate economică.

Entitatea economică *Mob Trade* SRL are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al articolelor de mobilier și covoare. Entitatea prezintă la 31 Decembrie exercițiul N-1 următoarele solduri finale ale conturilor, respectiv rulaje ale conturilor de cheltuieli și venituri (în lei):

1012 „Capital subscris vărsat"	P	SFC	9.000
121 „Profit sau pierdere"	B(A/P)	SFC	4.500
3028 „Alte materiale consumabile „	A	SFD	1.000
371 „Mărfuri"	A	SFD	5.000
401 „Furnizori"	P	SFC	3.570
4111 „Clienți	A	SFD	1.975
5121 „Conturi la bănci în lei"	A	SFD	8.095
5311 „Casa în lei"	A	SFD	1.000
6028 „Cheltuieli cu alte materiale"		R	2.535
607 „Cheltuieli privind mărfurile"		R	8.000
698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit"		R	465
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"		R	15.500

Unde A, P și B (A/P) desemnează funcția contabilă a contului: de activ, de pasiv, bifuncțional; SFD – sold final debitor; SFC – sold final creditor; R – rulaj

În cursul exercițiului N, entitatea a derulat următoarele operații economice:

1. Achiziții de articole de mobilă și covoare destinate vânzării: cost de achiziție 10.000 lei, TVA 19%;
2. Plata prin virament bancar a datoriilor față de furnizori de 8.000 lei;
3. Vânzarea de mărfuri 35.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție al mărfurilor vândute fiind de 14.000 lei;
4. Încasarea prin virament bancar a creanțelor față de clienți în valoare de 30.000 lei;
5. Încasarea în numerar a creanțelor față de clienți în valoare de 4.000 lei;
6. Achiziții de materiale consumabile: cost de achiziție 2.000 lei, TVA 19%;
7. Achitarea în numerar a datoriilor față de furnizorul de materiale consumabile, suma de 2.380 lei;
8. În cursul anului, consumul de materiale în valoare de 1.500 lei;
9. Regularizarea TVA;
10. Înregistrarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor (3% din veniturile realizate);
11. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri.

REGISTRUL JURNAL

Nr. crt.	*Explicații*	*DEBIT*	*CREDIT*	*SUME*
1	Achiziție mărfuri (cost de achiziție+TVA)	%	401 „Furnizori" P+	11.900
		371 „Mărfuri" A+		10.000
		4426 „TVA deductibilă" A+		1.900
2	Achitare datorii prin virament	401 „Furnizori" P-	5121 „Conturi la bănci în lei" A-	8.000
3.1	Vânzare mărfuri (preț de vânzare+TVA)	4111 „Clienți" A+	%	41.650
			707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" P+	35.000
			4427 „TVA colectată" P+	6.650
3.2	Descărcare din gestiune mărfuri	607 „Cheltuieli cu mărfurile" A+	371 „Mărfuri" A-	14.000
4	Încasare creanțe prin virament	5121 „Conturi la bănci în lei" A+	4111 „Clienți" A-	30.000
5	Încasarea creanțe numerar	5311 „Casa în lei" A+	4111 „Clienți" A-	4.000
6	Achiziție materiale (cost de achiziție+TVA)	%	401 „Furnizori" P+	2.380
		3028 „Alte materiale consumabile" A+		2.000
		4426 „TVA deductibilă" A+		380
7	Achitare datorii în numerar	401 „Furnizori" P-	5311 „Casa în lei" A-	2.380
8	Consum materiale	6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile" A+	3028 „Alte materiale consumabile" A-	1.400
9	Regularizare TVA (vezi Nota 1)	4427 „TVA colectată" P-	%	6.650
			4426 „TVA deductibilă" A-	2.280
			4423 „TVA de plată" P+	4.370
10	Calcul impozit (vezi Nota 2)	698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit" A+	4418 „Impozitul pe venit" P+	1.050
11.1	Închidere conturi de cheltuieli	121 „Profit sau pierdere" B (aici P)-	%	16.450
			6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile" A-	1.400
			607 „Cheltuieli cu mărfurile" A-	14.000
			698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit" A-	1.050
11.2	Închidere conturi de venituri	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" P-	121 „Profit sau pierdere" B (aici P)+	35.000

Nota 1: Regularizare TVA
TVA deductibilă (creanță față de stat): 2.280 lei (1.900 op 1+ 380 op 6)
TVA colectată (datorie față de stat): 6.650 (op 3.1).
Deoarece TVA colectată (datoria) > TVA deductibilă (creanța) => TVA de plată = 6.650 – 2.280 = 4.370

Nota 2: Calcul impozit pe veniturile microîntreprinderilor
Venituri impozabile = Venituri din vânzarea mărfurilor 35.000 lei
Impozit pe venit = 3% x Venituri impozabile = 3% x 35.000 = 1.050 lei

Observații:
1. Alături de fiecare cont se indică funcția sa contabilă (A, P sau B) și sensul modificării elementului reflectat prin acel cont (+ sau -);
2. Cotele de impozit sunt 1% sau 3% în condițiile descrise la Art.51 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal;
3. Veniturile impozabile sunt definite la Art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRUL CARTEA MARE

D	3028 Alte mat A		C
Si	1.000		
6	2.000	1.400	8
RD	2.000	1.400	RC
TS	3.000	1.400	TS
Sf	1.600		

D	371 Mărfuri A		C
Si	5.000		
1	10.000	14.000	3.2
RD	10.000	14.000	RC
TS	15.000	14.000	TS
Sf	1.000		

D	401 Furnizori P		C
		3.570	Si
2	8.000	11.900	1
7	2.380	2.380	6
RD	10.380	14.280	RC
TS	10.380	17.850	TS
		7.470	Sf

D	4111 Clienți A		C
Si	1.975		
3.1	41.650	30.000	4
		4.000	5
RD	41.650	34.000	RC
TS	43.625	34.000	TS
Sf	9.625		

D	5311 Casa lei A		C
Si	1.000		
5	4.000	2.380	7
RD	4.000	2.380	RC
TS	5.000	2.380	TS
Sf	2.620		

D	5121 Ct bănci lei A		C
Si	8.095	8.000	2
4	30.000		
RD	30.000	8.000	RC
TS	38.095	8.000	TS
Sf	30.095		

D	4426 TVA ded A		C
1	1.900		
6	380	2.280	9
RD	2.280	2.280	RC
TS	2.280	2.280	TS
Sf	0		

D	4423 TVA plată P		C
		4.370	9
RD		4.370	RC
TS		4.370	TS
		4.370	Sf

D	4427 TVA colect P		C
9	6.650	6.650	3.1
RD	6.650	6.650	RC
TS	6.650	6.650	TS
		0	Sf

6028 „Ch cu alte materiale”			
D			C
8	1.400	1.400	11.1
RD	1.400	1.400	RC
TS	1.400	1.400	TS
Sf	0		

1171 „Rezultat reportat” P			
D			C
		4.500	Rep
RD		4.500	RC
TS		4.500	TS
		4.500	Sf

1012 „Cap.sub vărsat” P			
D			C
		9.000	Si
RD			RC
TS		9.000	TS
		9.000	Sf

D	607 Ch cu mărfurile		C
3.2	14.000	14.000	11.1
RD	14.000	14.000	RC
TS	14.000	14.000	TS
Sf	0		

D	121 Profit/Pierdere*		C
Rep	4.500	4.500	Si
11.1	16.450	35.000	11.2
RD	20.950	35.000	RC
TS	16.450	35.000	TS
		18.550	Sf

D	707 Ven vz mărf.		C
11.2	35.000	35.000	3.1
RD	35.000	35.000	RC
TS	35.000	35.000	TS
		0	Sf

D	698 Ch cu imp/ven		C
10	1.050	1.050	11.1
RD	1.050	1.050	RC
TS	1.050	1.050	TS
Sf	0		

D	4418 Imp / venit P		C
		1.050	10
RD		1.050	RC
TS		1.050	TS
		1.050	Sf

** Pentru a asigura corelația dintre sumele din conturile de cheltuieli și venituri cu contul de rezultat (121) în coloanele de Total Sume s-a eliminat efectul reportării rezultatului din anul precedent (121=1171, suma de 4.500 lei).*

Unde A, P și B (A/P) – funcția contabilă a contului: de activ, de pasiv, bifuncțional; RD – rulaj debitor; RC – rulaj creditor; TS – total sume; Si – sold inițial; Sf – sold final; pe liniile conturilor se indică și numărul operației

Scanned with OKEN Scanner

BALANȚA DE VERIFICARE 01.01.N – 31.12.N

Simbol	Denumire	F	SID	SIC	RD	RC	TSD	TSC	SFD	SFC
1012	Cap vărsat	P		9.000				9.000		9.000
121	Profit/Pierdere*	A/P		4.500	20.950	35.000	16.450	35.000		18.550
1171	Rez.reportat	P				4.500		4.500		4.500
3028	Alte mat.	A	1.000		2.000	1.400	3.000	1.400	1.600	
371	Mărfuri	A	5.000		10.000	14.000	15.000	14.000	1.000	
401	Furnizori	P		3.570	10.380	14.280	10.380	17.850		7.470
4111	Clienți	A	1.975		41.650	34.000	43.625	34.000	9.625	
4418	Imp/venit	P				1.050		1.050		1.050
4423	TVA plată	P				4.370		4.370		4.370
4426	TVA ded	A			2.280	2.280	2.280	2.280		
4427	TVA col	P			6.650	6.650	6.650	6.650		
5121	Ct bănci lei	A	8.095		30.000	8.000	38.095	8.000	30.095	
5311	Casa lei	A	1.000		4.000	2.380	5.000	2.380	2.620	
6028	Ch cu alte mat	A			1.400	1.400	1.400	1.400		
607	Ch cu mărf	A			14.000	14.000	14.000	14.000		
698	Ch cu imp/ven	A			1.050	1.050	1.050	1.050		
707	Ven vz mărf	P			35.000	35.000	35.000	35.000		
	TOTAL		**17.070**	**17.070**	**179.360**	**179.360**	**191.930**	**191.930**	**44.940**	**44.940**

** Pentru a asigura corelația dintre sumele din conturile de cheltuieli și venituri cu contul de rezultat (121) în coloanele de Total Sume s-au eliminat sumele aferente reportării rezultatului din anul precedent (121=1171, suma de 4.500 lei).*

Unde F – funcția contabilă a contului; SID – sold inițial debitor; SIC – sold inițial creditor; RD – rulaj debitor; RC – rulaj creditor; TSD – total sume debitoare; TSC – total sume creditoare; SFD – sold final debitor; SFC – sold final creditor

BILANȚ PRESCURTAT la data de 31.12.N

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
		01.01.N	31.12.N
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI (ct. **3028+371+...**)	05	6.000	2.600
II.CREANȚE 1. (ct. **4111+....**)	06	1.975	9.625
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. **5121+5311**)	08	9.095	32.715
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (**rd. 05 + 06 + 07 + 08**)	09	17.070	44.940
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471) (rd.11+12)	10		
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. **401+4418+4423 +.....**)	13	3.570	12.890
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd.09+11-13-20-23-26)	14	13.500	32.050
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04 +12+14)	15	**13.500**	**32.050**
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN (....)	16		
H. PROVIZIOANE (ct. 151)	17		
I. VENITURI IN AVANS (rd. 19 + 22 + 25 + 28)	18		

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
		01.01.N	31.12.N
A	B	1	2
J. CAPITAL ŞI REZERVE			
I. CAPITAL (**rd. 30+31+32+33+34**)	29	9.000	9.000
1. Capital subscris vărsat (ct. **1012**)	30	9.000	9.000
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	36		
IV. REZERVE (ct.106)	37		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) SOLD C (ct. **117**)	41		4.500
SOLD D (ct. 117)	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR			
SOLD C (ct. **121**)	43	4.500	18.500
SOLD D (ct. 121)	44		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd.29+35+36+37…+41-42+43-4)	46	**13.500**	**32.050**
CAPITALURI - TOTAL (rd. 46+47+48) (rd.04+09+10-13-16-17-18)	49	**13.500**	**32.050**

CONT DE PROFIT ŞI PIERDERE PRESCURTAT la data de 31.12.N

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		N-1	N
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (ct. **707**)	01	15.000	35.000
2. Alte venituri (ct.711+712+721+722+725+741+751+755+758+76*….)	02		
3. Costul materiilor prime şi al consumabilelor (ct. **6028**)	03	2.535	1.400
4. Cheltuieli cu personalul (ct. 641+642+643+644+645+646)	04		
6. Alte cheltuieli (ct **607** + 60*+61*+62*+63*+65*+66*)	06	8.000	14.000
7. Impozite (ct.691+695+**698**)	07	465	1.050
8. PROFITUL/PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIȚIULUI FINANCIAR:	14		
- Profit (**rd. 01 +02 – 03 – 04 – 05 – 06 – 07**)	15	4.500	18.550
- Pierdere (**rd. 03 + 04 + 05 + 06 + 07 – 01 – 02**)	16		

E. Bibliografia capitolului

Deaconu, A., 2009. *Valoarea justă: concept contabil*. Ed. Economică, București.

Grigoroi, L., Lazari, L., 2012. *Bazele contabilității*. Ed. Cartier Educațional, Chișinău.

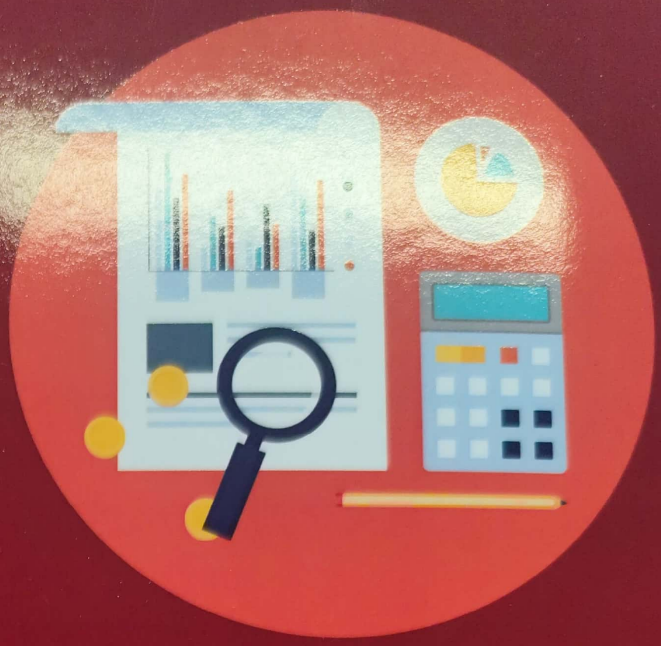
Holt, G., Buşan, G., 2006. *Bazele contabilității*. Ed. Academica Brâncuși, Târgu Jiu.

Man, A., Rus, A., Pop, R.V., 2010. *Procedurile financiar-contabile: instrumente ale unui management performant*. Ed. Risoprint, Cluj-Napoca.

Matiș (coordonator), Pop A., Mustață R.V., Bonaci C.G., Mureșan M.L., Deaconu A., Oprean V.B., Popa I.E., Achim S.A., Groșanu A., Filip C.I., Muller V.O., Pete Șt., Nistor C.S., Ienciu A.I., 2010. *Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*. Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

Matiș, D. (coordonator), Pop, A. (coordonator), Pântea P.I., Cardoș V., Fătăcean G., Dumbravă P., Achim S., Groșanu A., Mureșan M., Filip C., Muller V.O., Pașca N., Sucală L., Nistor C., Oprean V., Popa I., Mustață R.V., Tiron-Mater, Cluj-Napoca.

Scanned with OKEN Scanner



Prof. dr. Gheorghe Silaghi
Departamentul de Informatică Economică, UBB-FSEGA

Lucrarea reprezintă un manual necesar oricărui student și economist care are nevoie de o introducere în știința contabilă, pentru a putea aprofunda mai departe celelalte elemente ale gestiunii economice a companiilor din țara noastră. Cartea se distinge printr-o bună organizare a materialului științific prezentat, abordând într-o manieră comprehensibilă elemente de bază din știința contabilității. Fiecare capitol este însoțit de o sinteză a conținutului și de o hartă care să permită parcurgerea structurată a acestuia, facilitând astfel învățarea.

Studenți UBB-FSEGA

Cartea explică în amănunt toate elementele, adresându-se atât celor care n-au studiat contabilitate în liceu, cât și celor familiarizați cu disciplina, pentru a-și reaminti conceptele și a le aprofunda ca mesaj și aplicare.

Cartea este foarte bine structurată, conceptele noi, semnificația lor și modul lor de utilizare în cadrul limbajului economic fiind ușor de urmărit.

UNIVERSITAS • NAPOCENSIS
ROMANIA
PRESA UNIVERSITARĂ

49,95

ISBN 978-606-37-1414-6

Scanned with OKEN Scanner